



**Universidade de  
Aveiro**  
Ano 2013

Departamento de Ciências Sociais, Políticas  
e do Território

**AVALÉRIA  
ZEFERINO  
AMÓS**

**CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA  
EM MOÇAMBIQUE**





**Universidade de Aveiro**  
**Ano 2013**

Departamento de Ciências  
Sociais, Políticas e do Território

**AVALÉRIA  
ZEFERINO  
AMÓS**

**CRIME CONTRA A ORDEM  
TRIBUTÁRIA EM  
MOÇAMBIQUE**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Governança, Competitividade e Políticas Públicas realizado sob a orientação científica do Doutor André Azevedo Alves professor auxiliar convidado da Universidade Católica Portuguesa e do Mestre Luís Miguel Simões Lucas Pires assistente do Departamento de Ciências Sociais, Políticas e do Território da Universidade de Aveiro.



Dedico este trabalho aos meus pais Zeferino Amós e Felismina Meque;  
Aos meus filhos Rui Afício, Yurival Rino, Raylson Álex e Rayza Valenir;  
Às educadoras do Centro Infantil da Universidade de Aveiro Dulce, Fernanda, Luciane e Sara; e,  
Ao meu marido Rui.

## **O júri**

Presidente

Professora Doutora Maria Luís Rocha Pinto.  
Professora Associada, Universidade de Aveiro.

**Vogal-Arguente**

Professora Doutora Suzana Maria Calvo Loureiro Tavares da Silva.  
Professora Auxiliar, Universidade de Coimbra-Faculdade de Direito.

**Vogal-Orientador**

Professor Doutor André Azevedo Alves.  
Professor Auxiliar Convidado, Universidade Católica Portuguesa.

**Vogal-Co-orientador**

Mestre Luís Miguel Simões Lucas Pires.  
Assistente, Universidade de Aveiro.

## **Agradecimentos**

Agradeço ao Doutor André Azevedo Alves e Luís Miguel Simões Lucas Pires por terem aceitado o meu pedido de orientação.

Agradeço ao Programa Internacional de Bolsas de Estudo (IFP), financiado pela Fundação Ford por me ter dado oportunidade de poder estudar num clima repleto de materiais e sapiência de alto nível.

Agradeço ainda Presidente da Autoridade Tributária de Moçambique, Rosário Fernandes por me ter autorizado a continuar com os estudos, com o parecer favorável do meu diretor Amade Aziza.

E por fim, expresso os meus sentimentos a todos que direta ou indiretamente contribuíram para a edificação deste trabalho.

**Palavras-chave**

Crimes contra a ordem tributária, Descaminho Aduaneiro, gestão de conhecimento e cidadania.



## **Resumo**

Moçambique é um país em que a indústria transformadora é fraca, consequentemente o consumo de bens provenientes do exterior é notório.

As trocas comerciais, dão azo ao crime tributário aduaneiro de descaminho de direitos aduaneiros, coexistente para os regimes aduaneiros de importação, exportação e trânsito internacional.

Nos últimos anos, este tipo de crime, ganha destaque, o que faz levantar questões por parte da sociedade civil bem como organizações internacionais que financiam o orçamento geral do Estado.

A resposta a estas questões pode ser encontrada na pesquisa das razões que estão por detrás da materialização deste tipo de crime, que vão desde comportamentos não aceitáveis, deficiências nos diversos sistemas de controlo interno, falta de transparência, corrupção, até deficiências na gestão da informação e conhecimento.

O período histórico analisado vai de 1996 até 2011, período em que várias reformas ao sector tributário têm sido feitas, não sendo notória a redução das infrações do tipo legal proposto.

Esta análise permitiu concluir que o Estado moçambicano tem estado a desencadear uma série de reformas no sector tributário de modo a tornar o seu sistema mais competitivo e estratégico. Contudo, estas reformas não são acompanhadas com definições estratégicas da gestão da informação e conhecimento, aspetos fundamentais para a prevenção e mitigação dos ilícitos tributários de género.

**keywords**

Crimes against the tax, Customs Embezzlement, knowledge management and citizenship.

## **Abstract**

Mozambique is a country which the manufacturing sector is weak hence the consumption of goods from abroad is notorious.

Trade gives rise to the crime of tax evasion of customs duties, coexisting for the customs procedures for import, export and international transit.

In recent years, this type of crime is highlighted and questions arise on the part of civil society and international organizations that finance general state budget.

The answer to these questions can be found in the research of the reasons that are behind the realization of this type of crime, ranging from unacceptable behavior, weaknesses in various systems of internal control deficiencies in the management of information and knowledge.

The historical period analyzed runs from 1996 to 2011 period in which several tax reforms in the sector have been made, there is a noticeable reduction of the type proposed legal infractions.

This analysis concluded that the Mozambican state has been unleashing a series of tax reforms in the sector to take and watch your system more competitive and strategic. However, these reforms are not accompanied with definitions of strategic management of information and knowledge that are fundamental aspects for the prevention and mitigation of gender illegal tax.

## Índice

LISTA DE FIGURAS E TABELAS.....	xv
Índice Anexos .....	xv
LISTA ABREVIATURAS .....	xvi
1. INTRODUÇÃO.....	17
1.1.OBJETO DO ESTUDO .....	18
1.2.QUESTÃO DA PESQUISA .....	19
1.3.DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	19
1.4.MOTIVAÇÃO .....	20
1.5.METODOLOGIA .....	20
1.6.MÉTODO E ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO .....	21
CAPÍTULO I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO E CONCEPTUAL .....	23
1. CONTEXTUALIZAÇÃO.....	23
2. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E DEFINIÇÃO DE CONCEITOS.....	24
3. DIREITO ADUANEIRO.....	26
4. INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS .....	27
CAPÍTULO II- EVOLUÇÃO E ENQUADRAMENTO HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO MOÇAMBICANO.....	31
1. SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	31
2. REFORMA DAS ALFÂNDEGAS .....	33
3. SURGIMENTO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE .....	35
CAPÍTULO III- ANÁLISE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NUMA PERSPETIVA COMPARADA .....	39
1. DIREITO PORTUGUÊS .....	39
2. DIREITO ALEMÃO .....	42
3. DIREITO ITALIANO .....	44
4. DIREITO ESPANHOL .....	45
5. DIREITO FRANCÊS .....	46
6. DIREITO MOÇAMBICANO .....	46
6.1.FONTES DO DIREITO ADUANEIRO MOÇAMBICANO .....	47

6.2. FIGURAS AFINS DO DESCAMINHO ADUANEIRO.....	48
6.3.NATUREZA JURÍDICA DO CRIME DE DESCAMINHO ADUANEIRO .....	48
6.4.TIPOLOGIA DO DESCAMINHO DE DIREITOS ADUANEIROS .....	49
7. CRIME DE DESCAMINHO NAS IMPORTAÇÕES.....	50
8. O CRIME DE DESCAMINHO NAS EXPORTAÇÕES .....	50
9. O CRIME DE DESCAMINHO NOS REGIMES ESPECIAS .....	51
CAPÍTULO IV -DAS CAUSAS AS CONSEQUÊNCIAS DO CRIME DE DESCAMINHO ADUANEIRO55	
1. DAS CAUSAS GEOGRÁFICAS .....	55
2. DAS CAUSAS POLÍTICO-ECONÓMICAS, PSICOLÓGICAS E TÉCNICAS .....	58
2.1. POLÍTICO-ECONÓMICAS.....	59
2.2.CAUSAS PSICOLÓGICAS .....	61
2.3.CAUSAS TÉCNICAS .....	61
3. CONSEQUÊNCIAS E IMPACTO DO CRIME DE DESCAMINHO ADUANEIRO .....	63
4. CRIME DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS.....	64
5. GOVERNAÇÃO TRIBUTÁRIA E PASSOS CONEXOS.....	68
5.1.ÉTICA E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	68
5.2.MORAL NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA.....	69
5.2.1. FUNCIONÁRIOS.....	71
5.2.2. DESPACHANTES ADUANEIROS .....	71
5.2.3.TÉCNICOS DE CONTA.....	74
CAPÍTULO V -PERSPECTIVAS PARA ULTRAPASSAR O CRIME DE DESCAMINHO .....	
1. TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA .....	75
2. EDUCAÇÃO E CIDADANIA TRIBUTÁRIA.....	75
3. INTEGRAÇÃO ECONÓMICA REGIONAL.....	76
4.QUANTO VALE E O PORQUÊ DO SABER QUEM (KNOW WHO) NAS ÁREAS TRIBUTÁRIAS? .....	80
4.1.HIPER-CONEXÃO TRIBUTÁRIA .....	82
5.ANÁLISE DAS MEDIDAS PROPOSTAS PARA COMBATE DO CRIME DE DESCAMINHO .....	83
CONCLUSÃO .....	86

BIBLIOGRAFIA .....	89
ANEXOS.....	94

## LISTA DE FIGURAS E TABELAS

Figura 1- Sistema tributário moçambicano.....	32
Figura 2 - Fusão da DGA e DGI.....	36
Figura 3 - Países membros da SADC .....	77
Figura 4 - Conexões e fontes de informação gerados na AT (DGA).....	83
Tabela 1 - Evolução da receita dos anos 2001-2005 .....	34
Tabela 2 - Tabela de Penalizações por mau comportamento.....	68
Tabela 3 - Importadores de Moçambique proveniente da SADC.....	79
Tabela 4 - Evolução da receita de 1999 a 2012 .....	84

## Índice Anexos

Anexo 1 - Acórdão do Tribunal Administrativo de Moçambique .....	95
Anexo 2 - Acórdão do supremo tribunal de justiça português.....	97
Anexo 3 – GLOSSÁRIO .....	98
Anexo 4 - JORNAL NOTÍCIA DE 16 DE ABRIL DE 2010.....	99

## **LISTA ABREVIATURAS**

**AT**-Autoridade Tributária de Moçambique

**ATAF**- Associação Africana das Administrações Tributárias

**CTA**-Confederação das Associações Económicas de Moçambique

**CNUCC**-Convenção das Nações Unidas contra a Corrupção

**CEDSIF**-Centro de desenvolvimento de sistemas financeiros do Estado

**DGA**-Direção Geral das Alfândegas

**DGI**-Direção Geral das Impostos

**ESAAMLG**- Grupo para o branqueamento de capitais e crimes conexos

**EGRSP**-Estratégia global da reforma do setor público

**E.U.A**- Estados Unidos da América

**FMI**-Fundo monetário internacional

**JUE**-Janela Única Eletrónica

**GCCC**-Gabinete central de combate a corrupção

**LGT-MOZ**-Lei geral Tributária Moçambicana

**LGT-PT**-Lei geral Tributária Portuguesa

**IVA**-Imposto sobre Valor Acrescentado

**IRPC**-Imposto sobre pessoas coletivas

**IRPS**-Imposto sobre Pessoas Singulares

**OCDE**-Organização para o desenvolvimento económico

**OMA**-Organização Mundial das Alfândegas

**OMC**-Organização Mundial do Comércio

**PRES**- Programa de reabilitação económico e social

**RGIT**-Regime Geral das Infrações tributárias de Portugal

**SADC**-Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral

**USAID**-Agência Internacional para o desenvolvimento dos Estados

**ZCL**-Zona de Comércio Livre



## 1. INTRODUÇÃO

Este trabalho tem como tema principal os crimes tributários aduaneiros, com enfoque para o descaminho aduaneiro em Moçambique, que visa analisar o tratamento deste tipo legal de crime à luz da legislação em vigor verificando a eficácia da legislação assim como o impacto das sucessivas reformas legislativas e administrativas que estão em curso.

Os cidadãos no geral e os agentes económicos em particular desprezam os deveres fiscais, considerando moralmente lícito o incumprimento das respetivas normas; este incumprimento tem por vezes como desculpa a consideração de que ao pagamento do imposto corresponde uma atividade por parte do Estado (Machado & Costa, 2009).

Os ordenamentos jurídicos modernos colocam como encargos ou funções do Estado, a falta de compreensão, por parte dos agentes económicos, quanto ao assunto da obrigatoriedade de pagamento de imposto ou demais imposições. Os impostos provenientes de arrecadação de natureza aduaneira em Moçambique sempre mereceram proteção penal, quer fosse de natureza criminal ou administrativa.

Moçambique por ser um país que sobrevive de importações e exportações, para além da componente legislativa, tem aspetos importantes que devem ser considerados, para que a redução dos crimes do tipo proposto seja notória, e que serão elencados. Estes estão relacionados com aspectos de educação e cidadania.

A educação e a cidadania são caminhos usados na consciencialização e inculcação dos valores aceites na sociedade. A cidadania foi proposta por Thomas Hobbes quando procurou estabelecer as diferenças próprias do ser humano e a questão da cidadania (Centro de Investigação em Educação -Universidade de Évora, 2006).

Para países membros da união europeia do qual Portugal faz parte a experiência tende a ser diferente da moçambicana, pois grande parte dos países da união europeia tem apostado na educação pois é a educação cívica que os torna detentores de melhores resultados nos aspetos relacionados com o pagamento de impostos e demais imposições. Sendo certo que;

*“os Estados membros da Comunidade Europeia têm mantido a sua soberania em matéria de tributação e de infrações fiscais, não é menos certo que a evasão e a*

*fraude fiscais são problemas comuns a todos os Estados membros da Comunidade Europeia, num contexto de mercado interno”*(C. M. Ferreira, 2008, p. 4).

### **1.1.OBJETO DO ESTUDO**

Pela lei 1/2006 de 22 de Março foi criada a Autoridade Tributária de Moçambique (AT) que é um órgão do Estado e, segundo o nº 3 do artigo 4 desta lei, ela tem como tarefas principais: (i) a execução da política tributária e aduaneira assim como a administração dos seus serviços; (ii) planificação e controlo das atividades e sistemas de informação; (iii) formação e qualificação dos recursos humanos<sup>1</sup>.

Pela lei 2/2006 de 22 de Março foi aprovada a Lei Geral Tributária (LGT-MOZ) que estabelece os princípios que regem o sistema tributário moçambicano. Esta lei, também enuncia os poderes da administração tributária. Nela, estabelecem-se os princípios gerais do ordenamento jurídico moçambicano aplicados a todos os tributos nacionais e autárquicos de Moçambique (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

Desde 1996, vinha sendo introduzido um conjunto de outras medidas de impacto no âmbito da tributação e nos instrumentos de controlo e disciplina aduaneira, incluindo a reformulação da pauta aduaneira e das respectivas instruções preliminares (Vasques, 1998). Neste mesmo período, iniciava a reforma do sector aduaneiro, cuja gestão esteve a cargo da firma Britânica Crown Agent (Crown Agents, 1996-2007). Este conjunto de medidas e reformas teve seu impacto num período especialmente crítico no desenvolvimento económico do País, onde quaisquer medidas tomadas poderiam ter impacto na sociedade.

Para prossecução deste trabalho, em primeiro lugar, apresenta-se o panorama do sistema tributário moçambicano e a sua evolução nos últimos dez anos. Neste contexto, o presente estudo tem como **objetivo geral** refletir e avaliar o impacto da reforma tributária iniciada em 1996 com a criação aprovação da pauta aduaneira, da reforma efetuada pela *Crown Agents*, assim como a reforma de 2006 decorrente da criação da AT e da aprovação da Lei Geral Tributária, com enfoque para o crime de descaminho aduaneiro.

Os **objetivos específicos** serão os de aferir a ligação das reformas tendo em conta os objetivos proclamados pelo Governo, designadamente: o alargamento da base tributária do País; de redução da carga fiscal sobre os atuais contribuintes; de modernização e simplificação de sistemas e procedimentos.

---

<sup>1</sup> <http://www.at.gov.mz/> acesso em 13 de Abril de 2013

## **1.2.QUESTÃO DA PESQUISA**

A pergunta de pesquisa será formulada nos seguintes termos: Existindo um histórico recente de reformas legislativa, administrativa e tecnológica como se justificam os índices elevados de descaminho de direitos aduaneiros nos últimos anos? A resposta será dada formulando as seguintes questões que operacionalizarão o trabalho: (i) o que influencia o recurso às práticas ilícitas? (ii) Quais as reais causas e consequências das infrações? (iii) Qual é a importância da mitigação das infrações?

O Estado moçambicano tem investido em elevadas quantias, tendentes a combater a fuga ao fisco e outros ilícitos, informando o público em geral e os intervenientes no processo de desembaraço aduaneiro em particular, que as plataformas tecnológicas em curso (janela única e e-tributação) estarão em condições de cruzar a informação da coleta dos direitos aduaneiros e demais imposições com a informação dos impostos internos (MCNet-Moçambique, 2011-2013). O cruzamento da informação entre a DGA e a DGI, poderá tornar a fuga ao fisco mais fácil de identificar. Esta ação trará exigências acrescidas aos técnicos tributários, onde estes deverão por sua vez atuar de forma exemplar, dotados de conhecimentos específicos para colmatar estas e demais situações ilícitas.

## **1.3.DELIMITAÇÃO DO ESTUDO**

Na senda destas questões, importa delimitar o estudo, pois pelo título do trabalho remete-se certamente a um objecto amplo. Este trabalho não visa apreciar toda a relação entre a AT e os contribuintes, apreciará apenas os princípios relacionados com o descaminho aduaneiro; não serão exaustivamente analisados aspectos dos crimes aduaneiros no seu todo, apenas os que têm certa afinidade com o descaminho aduaneiro, neste caso o contrabando.

O trabalho, procurará efetuar a análise tendo em conta a legislação existente, e baseado nesta, identificar as causas e consequências assim como definir algumas perspectivas tendentes a mitigar os crimes em causa com recurso às boas práticas internacionais. Estas práticas tendem a ser adotadas em todos os sistemas tributários modernos. Estamos cientes de que as perspectivas e os princípios que propusermos, fornecerão de certa forma os critérios para a tomada de decisão por parte dos gestores da AT.

Este trabalho não abrangerá todos os problemas resultantes da prática do crime de descaminho aduaneiro, com materialização no Direito Penal Tributário. Para a materialização das questões e dos objetivos, há necessidade de se fazer o

enquadramento do sistema tributário moçambicano, através de uma análise comparada, com enfoque no sistema português. Avaliaremos o papel das reformas feitas ao sistema tributário moçambicano, com o objetivo de as aproximar aos padrões internacionais.

E em último, será feita uma breve análise tendo em conta os aspectos que propiciam o recurso a este tipo de crime, assim como soluções para mitigação dos mesmos. É neste capítulo onde se analisará as conexões das várias áreas de estudo, com maior enfoque para a gestão de conhecimento.

#### **1.4.MOTIVAÇÃO**

A principal motivação para a escolha deste tema é de ordem pessoal, e foi-se criando ao longo dos anos, como profissional da área tributária e tendo acompanhado *por dentro* a existência de situações que influenciam na materialização do crime de descaminho. Outro aspeto prende-se com o facto de ter anseio de compreender o fenómeno dos crimes contra a ordem tributária no processo de desenvolvimento do Estado de Justiça tributária em Moçambique, são de referir, em primeiro lugar, a utilidade e relevância da análise e estudo nos períodos propostos de modo a compreender as origens e evolução. Assim como, a existência de poucos estudos sobre a evolução do sistema tributário em Moçambique.

#### **1.5.METODOLOGIA**

Sobre a evolução e análise do sistema tributário desenvolvido em Moçambique ao longo deste período há a destacar as obras de Jorge Gomes Sepúlveda: *Causas e efeitos de Descaminho de direitos aduaneiros-1944*, Sérgio Vasques da Direção Geral dos Impostos de Portugal de 1998- Ciência e Técnica Fiscal 392 de Outubro a Dezembro de 1998, a obra de Fiscalidade de Ibraimo Ibraimo. Para a análise das várias matérias relacionadas com os crimes tributários e matérias conexas há que destacar as obras de (S. A. D. Sousa, 2009), (Machado & Costa, 2009), (Rodrigues, 2007) Análise económica do direito e por último os relatórios da Autoridade tributária, relatórios do Fundo monetário Internacional (FMI) e United States Agency International Development (USAID).

Para o trabalho, no que concerne a gestão do conhecimento será desenvolvido tendo como recurso principal a obra (S. Harryson)

## **1.6.MÉTODO E ORGANIZAÇÃO DA DISSERTAÇÃO**

Trata-se de uma pesquisa qualitativa baseada na análise documental assim como a análise de dados colhidos a partir de consulta de material bibliográfico citado (M. J. Sousa & Baptista, 2011).

Este trabalho estrutura-se em cinco capítulos. O primeiro capítulo faz um enquadramento teórico e conceptual do tema desta investigação, onde são definidos conceitos básicos da área tributária. No segundo capítulo fez-se um breve enquadramento da evolução histórica do sistema tributário moçambicano. No terceiro capítulo procuramos efetuar uma análise comparativa usando com referência cinco ordenamentos jurídicos e também será feita uma observação tendo em conta o Direito moçambicano.

No quarto capítulo procurar-se-á verificar as causas e consequências do crime de descaminho assim como as infrações conexas. No quinto capítulo procuramos avançar com um conjunto de aspetos que podem influenciar na mitigação do crime de descaminho, que se resumem em transparência, educação tributária, a questão da carga fiscal elevada, deficiências na gestão de informação e conhecimento, corrupção e aspetos ligados a cidadania. Procura-se estabelecer conexão com estes conceitos de modo a que as soluções propostas sejam possíveis.

Por último, serão apresentadas as conclusões deste trabalho. As conclusões sintetizam esta investigação e, em primeiro lugar, procuram avaliar se as circunstâncias de investigação se verificam e, em seguida, responder à questão de investigação, ou seja, que perspectivas existem para ultrapassar a prática de crimes contra a ordem tributária, com especial enfoque para o descaminho aduaneiro. As sugestões avançadas para combater este tipo de infração aduaneira, avançam-se alguns aspectos relacionados com a transparência, educação tributária, aspetos ligados à cidadania e gestão do conhecimento.

Apesar da limitação de dados e de por vezes estes não serem totalmente comparáveis, pretende-se ter uma noção aproximada de como tem sido a evolução de Moçambique quando comparado com outros países que estejam em níveis mais avançados, assim como os dados de receitas arrecadadas antes e depois das reformas em curso.



## CAPÍTULO I- ENQUADRAMENTO TEÓRICO E CONCEPTUAL

### 1. CONTEXTUALIZAÇÃO

O presente capítulo tem como objetivo a contextualização e introdução genérica dos principais conceitos relevantes para a concretização dos objetivos desta dissertação, de forma a analisar e escolher as melhores soluções para adoção de melhores práticas para a mitigação do crime de descaminho aduaneiro.

O comportamento racional dos indivíduos está na base da procura de minimização dos encargos fiscais por parte do contribuinte (Machado & Costa, 2009).

Vários autores divergem acerca da *“conceção em si do homem-homo economicus, desde autores de psicologia cognitiva ou neurociências que estão na origem da nova corrente de análise económica do Direito”*(Machado & Costa, 2009).

Machado e Costa consideram que *“o ser humano, nas decisões que toma, procura maximizar o seu prazer e minimizar os seus custos”*(Machado & Costa, 2009). Deste modo, pode-se concluir que o contribuinte ou agente económico sempre terá tendência de fazer escolhas que se apresentem como melhores, pois analisando a situação da legislação a que está sujeito, naturalmente, este tenderá a usar todos os artifícios que o levarão ao caminho fiscalmente menos oneroso, podendo desde logo falar-se numa propensão própria do ser humano em minimizar os encargos fiscais (Machado & Costa, 2009).

A predisposição inata do ser humano a que se faz referência deve ser guiada por comportamentos éticos que devem ser inculcados aos intervenientes no processo de desembaraço aduaneiro (Machado & Costa, 2009). A integridade, a transparência e outros valores morais deverão ser chamados à colação de modo a conciliar boas práticas, princípios que promovam políticas sustentáveis e aceites como exemplares (Machado & Costa, 2009).

O que motiva o Estado a arrecadar tributos de diversa ordem é a necessidade de arrecadar recursos de modo a atingir os seus fins (S. A. D. Sousa, 2009).

A arrecadação garantirá o sustento e materialização do bem comum que é a razão da existência do Estado. Moçambique é um Estado Democrático e de Direito, onde a ideia de bem comum está constitucionalmente prevista, por isso mesmo, existe uma vinculação e o bem comum corresponde à concretização dos objetivos e princípios

constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais (Constituição de Moçambique, 2004; S. A. D. Sousa, 2009).

Vasco Rodrigues, considera que, *“sendo o crime uma conduta indesejável, tipificada na lei, e a que esta faz corresponder a aplicação de uma pena. E a pena é uma sanção que não corresponde à mera obrigação de indemnizar aqueles cujos direitos foram postos em causa pela dita conduta”*(Rodrigues, 2007, p. 205).

O crime de descaminho encontra a sua materialização no direito penal e é nele que o estado procura combater o tipo legal de crime, tomando medidas duras tendentes a proteger a sociedade dos vários males (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

É na senda desta premissa que no presente trabalho procuraremos analisar as fases das reformas na legislação tributária moçambicana. Na senda destas sucessivas reformas discutem-se diferentes teorias tendentes a explicar a questão do crime.

Segundo Vasco Rodrigues, *“de acordo com a teoria económica, os indivíduos escolhem a atividade a que se querem dedicar de forma a maximizarem a sua utilidade. Ou mais precisamente, a sua utilidade esperada: as decisões são tomadas em função de expectativas em relação ao futuro”*(Rodrigues, 2007, p. 208).

Nesta ordem de ideias o crime no geral é considerado uma atividade que pode ser escolhida como forma de obter a utilidade. Os agentes económicos de má-fé também fazem escolhas tendentes a alcançar os seus intentos.

## **2. ATIVIDADE FINANCEIRA DO ESTADO E DEFINIÇÃO DE CONCEITOS**

A atividade financeira do Estado moçambicano liga-se ao processo da arrecadação das receitas públicas assim como à realização de despesas que visam o fim de satisfação de necessidades coletivas (Constituição de Moçambique, 2004) (S. A. D. Sousa, 2009).

A base do sistema tributário é o Direito Fiscal, para aclarar os conceitos tornou-se necessário definir os conceitos de direito fiscal e direito tributário, por se ter notado que existem vários posicionamentos em relação a definição destes conceitos. O nosso posicionamento em relação a esta discussão cinge-se na definição proposta por (Ibraimo, 2002).

*“Direito Fiscal é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam as relações que se estabelecem entre o Estado e os outros entes públicos, por um lado, e os cidadãos, pelo outro, por via de imposto”*(Ibraimo, 2002, p. 18) .



**Direito Tributário** tem sido considerado sinónimo do Direito Fiscal, porém existem autores que consideram que o direito tributário, para além de regular aspetos de imposto, abarca alguns aspectos relacionados com as taxas e outras receitas públicas (Ibraimo, 2002).

Aliada a esta distinção importa fazer referência ao direito aduaneiro que muitas das vezes é definido como a relação que se estabelece no decurso do comércio internacional, quando se verifica entrada ou saída de mercadorias.

No presente trabalho o direito tributário será considerado como sendo o direito que abarca a generalidade de impostos, sendo eles fiscais ou aduaneiros. Para melhor análise do sistema tributário moçambicano, importa abordar aspetos referentes a atividade financeira do Estado.

A atividade financeira do Estado é justificada, na medida em que são evidentes necessidades públicas que são resolvidas com meios económicos tais como: taxas, impostos, empréstimos, receitas patrimoniais (Constituição de Moçambique, 2004; S. A. D. Sousa, 2009).

Susana Aires de Sousa citando (Nabais, 2006) considera,

*“as **taxas** como prestações pecuniárias que derivam de serviços públicos ou bens semipúblicos prestados pelo Estado e outras entidades públicas, cujo aproveitamento pressupõe o pagamento pelos utentes de uma importância prévia fixada como contrapartida do serviço prestado, podendo ser inferior ou igual ao custo”*(S. A. D. Sousa, 2009, p. 20).

Susana Aires de Sousa, entende que os **impostos** são prestações pecuniárias fixadas unilateralmente pelo Estado e outros entes com carácter coativo, definido e sem qualquer contrapartida, e constituem a maior fonte de obtenção de receitas que o Estado cobra (S. A. D. Sousa, 2009, p. 18).

**Receitas patrimoniais** derivam de património privado do Estado ou outras pessoas de direito públicos susceptíveis de produzir rendimentos, é o caso de terras, fábricas, rendas de prédios rústicos (Nabais, 2006).

O sistema tributário moçambicano preserva os princípios da imparcialidade, da equidade, da não discriminação, da territorialidade, da transparência, da reciprocidade, da simplicidade, da nacionalidade e da eficiência (Autoridade Nacional da Função Pública, 2006; Constituição de Moçambique, 2004; Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

Os **impostos** são a base dos sistemas tributários, inserindo-se na categoria das receitas tributárias. Estas são prestações devidas pelo contribuinte ao Estado ou a

qualquer outra entidade de Direito Público, não tendo qualquer carácter punitivo ou contratual e que têm como fundamento a existência de um dever geral dos cidadãos em participar na cobertura das necessidades públicas (S. A. D. Sousa, 2009). Assim, as contribuições ou tributos não são mais do que prestações pecuniárias devidas pelos contribuintes a entidades públicas com a finalidade de satisfação das necessidades financeiras do Estado (S. A. D. Sousa, 2009) (Legislação, 2012 e 2013).

### **3. DIREITO ADUANEIRO**

Os direitos aduaneiros são um dos mais antigos impostos cobrados pelos Estados, foram aplicados na antiguidade pelos romanos nos territórios ocupados e faziam sobre as mercadorias o imposto designando “*portorium*” e que foi mais tarde designado por “*doan*”(Centro de Estudos Fiscais, 1998). Este tipo de impostos para além de ser considerados principais fontes do Estado também tem um papel de proteger as indústrias nacionais, face a concorrência dos produtos importados; Este papel protecionista tenderá a crescer em Moçambique pelo facto de estar a caminhar largamente para a materialização da Integração económica regional (Centro de Estudos Fiscais, 1998).

As especificidades técnicas do direito aduaneiro (classificação da mercadoria na pauta aduaneira, regimes aduaneiros, código pautal, etc.) não o afastam do direito fiscal, apesar de existirem discussões doutrinárias sobre os conceitos (Centro de Estudos Fiscais, 1998).

No presente trabalho o direito aduaneiro é considerado parte do direito fiscal ou tributário, na medida em que considerou-se que visa assegurar a cobrança dos direitos aduaneiros e demais imposições. O direito aduaneiro apresenta um âmbito mais amplo na medida em que compreende normas de circulação de mercadorias ao nível regional e internacional (Centro de Estudos Fiscais, 1998).

Ao nível regional e internacional é de evidenciar os aspetos decorrentes dos atentados de 11 de Setembro nos Estados Unidos da América que acabaram influenciando nas medidas de controlo ao nível da região e do mundo, pois o direito aduaneiro passou a ter novos instrumentos jurídicos que tem em vista o reforço da segurança internacional (Centro de Estudos Fiscais, 1998). Para além de existir regras gerais de desembaraço que visam o controlo de mercadorias contrafeitas, mercadorias proibidas, tráfico de droga, tráfico de armas, transporte e trânsito de mercadorias perigosas para a saúde pública e para o ambiente.

#### 4. INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

As infrações tributárias surgem na senda da tentativa da minimização dos encargos fiscais.

Os comportamentos dos agentes económicos, com o intuito de minimizarem os respectivos encargos fiscais que são por lei proibidos, por vezes infringem a lei, com recurso a artifícios fraudulentos (Machado & Costa, 2009).

Segundo (Machado & Costa, 2009) o contribuinte que infringe a lei tributária de forma direta, pratica uma fraude fiscal em sentido amplo, sendo esta prática contrária à lei. Contudo, considera-se fraude fiscal quando o contribuinte opta por comportamentos contrários à lei, que a lei tipifica como crime ou como contraordenação fiscal (Machado & Costa, 2009, p. 46).

Estes comportamentos são no ordenamento moçambicano, punidos nos termos da LGT-MOZ e, no ordenamento português, punidos nos termos do Regime jurídico de Infrações Tributárias (RGIT-PT), aprovado pela lei 15/2001, de 5 de Junho. O capítulo da LGT-MOZ define as regras gerais dos crimes tributários e as respetivas penas (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).<sup>2</sup>

Os capítulos III e IV desta lei fazem uma distinção dos crimes tributários não-aduaneiros e os crimes tributários aduaneiros. Os crimes tributários não aduaneiros são: (i) A fraude fiscal (Art.199); (ii) Fraude fiscal qualificada (Art.200); (iii) Abuso de confiança fiscal (Art.201); (iv) Recusa ou obstrução à fiscalização ou investigação das autoridades não aduaneiras (Art.202); (v) Frustração de créditos fiscais (Art.203).

Por seu turno, os crimes tributários aduaneiros são: (i) Contrabando (Art.204); (ii) Descaminho de direitos aduaneiros (Art.206); (iii) Introdução fraudulenta no consumo (Art.208) (iv) Fraude às garantias fiscais aduaneiras (Art.209).

Por questões relacionadas com delimitação do tema centrar-nos-emos na questão dos crimes aduaneiros, concretamente no crime de descaminho de direitos aduaneiros.

Em Moçambique, o descaminho foi identificado e legislado na época colonial, por volta de 1852. Este começou por ser tipificado como crime comum, concretamente nos termos do que dispunha o artigo 280 do código penal de 1852 (Governo, 1852)<sup>3</sup>. Com a alteração legislativa de 1886 o descaminho continuou a ser tipificado como crime no artigo 280 (Diário do Governo, 1886)<sup>4</sup>. Permaneceram como crimes

---

<sup>2</sup> Artigo 181 lei 2/2006 de 22 de Março de 2006

<sup>3</sup> [www.fd.unl.pt/anexos/investigacao/1829](http://www.fd.unl.pt/anexos/investigacao/1829) acesso em 16/03/2013

<sup>4</sup> [www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/1274](http://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/1274) acesso em 16/03/2013

tipificáveis no direito penal até 1941 aquando da aprovação do Decreto 31664 (contencioso aduaneiro), de 22 de Novembro de 1941 (C. M. Ferreira, 2008).

O Contencioso Aduaneiro, instrumento jurídico em vigor, dispõe também que as infrações fiscais são os delitos e transgressões fiscais (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).<sup>55</sup>

Após a independência de Moçambique, em 1975, ocorreram várias reformas sendo de destacar as de 1977, 1987 e de 2006. A reforma legislativa de 2006 trouxe uma organização e categorização das infrações tributárias no seu todo. Destacando, concretamente, a questão do capítulo na LGT-MOZ, referente aos crimes contra a ordem tributária e um subcapítulo para os crimes aduaneiros, onde se destacam o descaminho de direitos aduaneiros e o contrabando.

É deste modo que se pode completar a ideia de que o crime de descaminho é uma prática antiga, mudando de conceito em algumas situações pois existem figuras afins a esta que fazem com que seja confundida com outras práticas.

O n.º 1 do art.º 181 da LGT-MOZ define infrações tributárias como sendo todos os factos típicos, ilícitos e culposos declarados puníveis pelas leis tributárias (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006). As infrações tributárias podem ser crimes, contravenções ou transgressões. Se o mesmo facto constituir em simultâneo crime e contravenção ou transgressão, o agente é punido a título de crime, sem prejuízo das penas acessórias aplicáveis à última espécie de infrações (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

Carlos Manuel Ferreira considera que, em Portugal e Moçambique por razões históricas,

*“O direito fiscal de natureza punitiva criminal, concretamente o relativo a infrações a normas fiscais aduaneiras, começou por fazer parte integrante do chamado direito penal clássico ou primário, onde o crime aduaneiro por excelência – o contrabando – começou por ser um crime comum, começando por ser tipificado no art.º 279º do Código Penal de 1852 e depois também no artigo com o mesmo número do Código Penal de 1886, sendo que neste a penalidade aplicável não fazia parte daquele tipo legal, mas do artigo 281º, assim permanecendo até finais de 1941, altura em que as infrações àquelas normas quer de natureza criminal, quer de natureza administrativa foram autonomizadas no Contencioso*

---

<sup>55</sup> Lei 2/2006 de 22 de Março de 2006

*aduanheiro, aprovado pelo Decreto-lei nº 31664, de 22/11/1941, passando a fazer parte do universo do direito penal secundário, onde ainda hoje se mantém (C. M. Ferreira, 2008, p. 6).*

O Contencioso Aduaneiro assim como o nº1 do art n.º. 206 da LGT-MOZ tipificam o delito de descaminho como,

*“Toda a ação ou omissão fraudulenta que tenha por fim retirar das alfândegas<sup>6</sup> ou passar através delas quaisquer mercadorias sem serem submetidas ao competente despacho ou mediante despacho com falsas indicações, de modo a obter a entrada ou saída de mercadorias de importação ou exportação proibida, quer a evitar o pagamento total ou parcial dos direitos e mais imposições estabelecidos sobre a importação ou exportação “(Governo de Moçambique, 1962).<sup>7</sup>*

Para além da tipificação nos instrumentos legais acima citados, aplicam-se subsidiariamente consoante a natureza das matérias, o código civil, o código do processo civil, o código penal, o código do processo penal e legislação administrativa substantiva tendo em conta o disposto no nº 3 do artigo 2 da LGT-MOZ (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

Os requisitos essenciais que devem caracterizar o delito de descaminho estão descritos no nº2 do artigo 206 da LGT-MOZ. O crime de descaminho materializa-se com uso de artifícios fraudulentos que vão até a sujeição de despachos aduanheiros com fraude ou movimento de mercadorias, com o fim de lesar o Estado ou não observar formalidades legais (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

---

<sup>6</sup> Alfândegas é o local onde o desembaraço das mercadorias é efetuado.

<sup>7</sup> Conforme o artigo 42 do contencioso aduanheiro em vigor em Moçambique.



## **CAPÍTULO II- EVOLUÇÃO E ENQUADRAMENTO HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO MOÇAMBICANO**

### **1. SISTEMA TRIBUTÁRIO**

Após a independência Moçambique teve dificuldades na organização administrativa pela saída em massa dos profissionais portugueses. A falta de funcionários capazes de assegurar o défice, motivada pela saída em massa dos funcionários portugueses, afetou a administração moçambicana (Soiri, 1999).

A guerra de desestabilização que ocorreu no período pós-independência, arruinou a economia moçambicana particularmente o sistema financeiro (Soiri, 1999). Estas situações trouxeram impactos negativos à situação financeiros, política e económica de Moçambique (Soiri, 1999).

A reforma administrativa moçambicana pertence à história recente da Administração Pública moçambicana e enquadra-se no conjunto de reformas económicas e administrativas iniciadas em 1986 com o abandono do modelo do Estado unitário e centralizado, e a adoção da economia de mercado (Soiri, 1999).

Em 1987 adotou-se o Programa de Reabilitação Económica e Social (PRES). O governo teve que aumentar os níveis de investimento privado, para tal adotou medidas tendentes a melhorar o sistema tributário nacional, desencadeando deste modo a reforma fiscal, com o intuito de aumentar a arrecadação de impostos. A reforma fiscal moçambicana incluiu a reforma aduaneira que iniciou em 1996 (Soiri, 1999).

Em 1998, os instrumentos jurídico-tributários foram substituídos tornando-se mais competitivos e harmonizados, tendo em conta as boas práticas internacionais, baseadas na confiança (USAID, 2009).

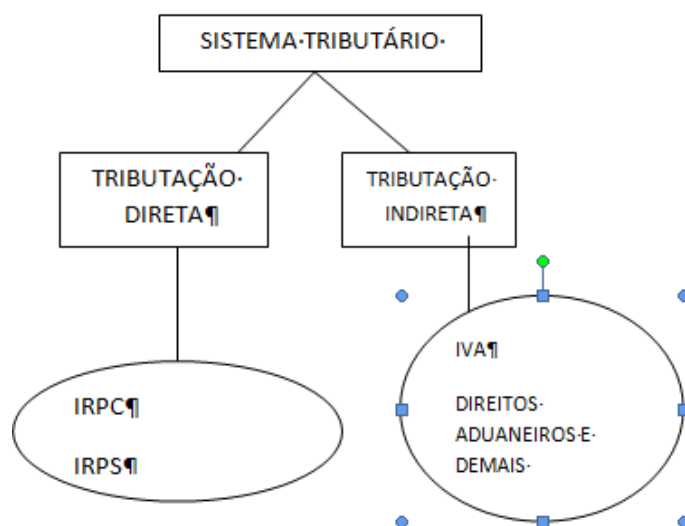
Os estudos produzidos sobre a criação e evolução histórica do sistema tributário em Moçambique não têm sido abundantes, mas existem já um conjunto de trabalhos importantes, que analisam as origens e o processo de evolução do sistema tributário moçambicano, ainda que não de forma aprofundada. É porém de realçar o contributo científico de (Vasques, 1998) (Ibraimo, 2002), (Mosse, 2004). No que tange a análises de dados, em que se efetuem comparações com enfoque ao tipo legal de crime proposto é quase que inexistente.

A base do sistema tributário moçambicano é-nos dado pelo art.º 100 da Constituição da República de Moçambique (CRM), onde se fixa que os impostos são criados por lei e estes são fixados tendo por base os critérios de justiça social.

O sistema tributário moçambicano é constituído por impostos diretos e impostos indiretos. A atuação destes faz-se sentir a vários níveis, sendo de destacar: a tributação direta dos rendimentos e da riqueza e a tributação indireta que incide sobre níveis de despesa dos cidadãos (Ibraimo, 2002), conforme ilustra a figura nº 1. É de referir que a tributação direta é compreendida pelo imposto de rendimento de pessoas coletivas (IRPC) e o Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares (IRPS) (Ibraimo, 2002).

No que concerne à tributação indireta é de destacar o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), que incide à taxa geral de 17% sobre a transação dos bens e serviços, incluindo os direitos e demais imposições para todos os regimes aduaneiros existentes no território moçambicano. Para além destes tipos de imposto há que destacar o Imposto simplificado para pequenos contribuintes, que é aprovado pela Lei nº 5/2009, de 12 de Janeiro, este imposto de carácter optativo, surge como forma de alargar a base tributária, uma vez que até 2008 o sistema tributária moçambicano só tinha um registo de cerca de 10% do contribuinte e os restantes 90% fora do sistema tributário, vide anexo 4 e (Autoridade tributária de Moçambique, 2010/2011).

Figura 1- Sistema Tributário Moçambicano



Fonte: Adaptado



## 2. REFORMA DAS ALFÂNDEGAS

Moçambique tem registado avanços a nível económico, político e social desde a assinatura dos acordos gerais de paz em 1992 e a adoção do sistema multipartidário que culminou com as eleições em 1994. Apesar das melhorias que iam decorrendo na administração tributária moçambicana, eram contínuas práticas desfavoráveis para uma administração pública que se preze. Algumas destas atitudes eram influenciadas por práticas de corrupção e crimes conexos o que influenciava negativamente para o investimento privado internacional (Vasques, 1998).

As reformas em curso na administração pública onde está incluída a área tributária, deverão ter em conta as possíveis influências tendentes a mitigar a prática de crimes, garantindo deste modo a estabilidade e crescimento económico de Moçambique.

As deficiências do controlo interno, tornaram claro que a reforma pautal que estava em curso, iniciada em 1996, necessitava de mais intervenção concretamente nos recursos humanos, modernização e o sistema de controlo interno em si (Vasques, 1998).

A reforma da tributação aduaneira inicia-se com o decreto 42/96 de 15 de Outubro, onde se aprova a pauta. O sistema de tributação sofre várias alterações e torna-se mais simplificado (Vasques, 1998).

A pauta aduaneira é apresentada pelo governo moçambicano como um instrumento privilegiado e as características principais do sistema aduaneiro foram harmonizadas com as práticas elencadas pelas organizações internacionais para os países em desenvolvimento (Vasques, 1998).

Segundo Sérgio Vasques,

*“de um modo geral, pois pode dizer-se que a pauta de 96 corresponde, melhor que a de 91 ao figurino que o fundo monetário Internacional tem proposto para os países em vias de desenvolvimento. Reduz-se ao mínimo necessário de bens sujeitos a taxas agravadas por razões de proteção económica ou o número daqueles sujeitos a taxas reduzidas, por razões de proteção social. Em seu lugar, domina uma taxa branda mais alargada, capaz de combinar receitas importantes com o nível mínimo de proteção económica e algum conforto social”*(Vasques, 1998a, p. 17).

As reformas desencadeadas assinalaram um progresso no sistema tributário nacional. Deste modo, surge o processo de reforma das Alfândegas, que se iniciou em

1996. Esta foi levada a cabo pela firma Britânica *Crown Agents* e teve como objectivo criar em Moçambique um serviço de Alfândegas moderno e eficiente, incluindo uma melhoria na colecta de receitas para o Estado. Procurou-se também inverter o cenário da decrescente arrecadação de receitas e introduzir mecanismos destinados a facilitar o comércio internacional tendo como base a remodelação da qualidade de serviços prestados e a redução dos tempos de desembaraço aduaneiro, sem descuidar a luta contra práticas ilícitas (corrupção, descaminho, contrabando, etc.) perpetradas pelos funcionários e agentes económicos de má-fé (Vasques, 1998a).

A tabela nº 1 ilustra a evolução da receita de 2001 a 2005 no período pós reforma.

Tabela 1 - Evolução da receita dos anos 2001-2005

		2001	2002	2003	2004	2005
Grau de realização da receita (mdc)	Plano	3.881,07	5.691,80	6.633,81	7.785,60	8.892,89
	Realizado	4.387,80	5.405,64	6.458,72	7.397,82	8.945,03
	Grau de cumprimento	113%	95%	97%	95%	100,59%
	Grau de crescimento	23%	23%	19%	15%	20,9%
Grau de realização da receita (10 <sup>6</sup> USD)	Plano	189,74	245,54	284,21	351,79	387,72
	Realizado	214,52	233,20	276,71	334,26	389,99
	Grau de cumprimento	113%	95%	97%	95%	100,59%
	Grau de crescimento	23%	23%	19%	15%	20,9%
Grau de realização da receita (10 <sup>6</sup> USD)	Plano	189,74	245,54	284,21	351,79	387,72
	Realizado	214,52	233,20	276,71	334,26	389,99
	Grau de cumprimento	113%	95%	97%	95%	100,59%
	Grau de Crescimento	-9%	9%	19%	21%	16,67%
Produto Interno Bruto (mdc) (a) e (b)		71.134,80	85.206,00	102.753,00	125.782,00	152.893,58
Produto Interno Bruto (10 <sup>6</sup> USD) (a) e (b)		3.477,73	3.569,71	4.401,72	5.374,53	6.665,99
Porcentagem da Receita Aduaneira no PIB		6,17%	6,34%	6,29%	5,88%	5,85%
Taxa de cambio media anual MTS/USD c)		20.454,40	23.180,40	23.340,88	22.131,66	22.936,35

Fonte: (Centro de Integridade Pública Moçambique, 2006)

Antes do programa de reforma a coleta de receitas pelas Alfândegas e a qualidade dos serviços prestados eram demasiado baixos. Em 2001, após a reforma, a gestão das Alfândegas começou a ser gradualmente entregue aos gestores

moçambicanos que tinham sido formados na Inglaterra, África do Sul e Noruega, concretamente no que concerne à gestão eficiente e garantir altos níveis de coleta de receitas (Mosse, 2004).

Ao mesmo tempo que era feita a reforma nas Alfândegas eram desencadeadas mudanças na área dos impostos internos assim como noutras áreas estratégicas na economia do país (Vasques, 1998).

Em Junho de 2001 o governo lançou a Estratégia global da reforma do setor público (EGRSP), que orienta o conjunto das instituições públicas tendentes a melhorar a qualidade dos serviços prestados e dar respostas à sociedade, através da adequação do funcionamento das instituições públicas aos desafios internos e externos que requerem uma cultura pública virada à melhoria nos serviços prestados, tendo em conta padrões internacionais, que se baseavam em transparência, integridades, eficiência e eficácia (Autoridade Nacional da Função Pública, 2006).

Esta reforma global obedeceu a duas fases. A primeira tinha como objeto, a criação de condições básicas para a implementação da reforma do setor público, em particular as condições organizacionais, técnico- metodológica e legais para a gestão da reforma e a mobilização de recursos financeiros e humanos. A segunda pretendia implementar ações que respondem às prioridades do governo, em particular na descentralização e por outro da melhoria na prestação de serviço (Autoridade Nacional da Função Pública, 2006).

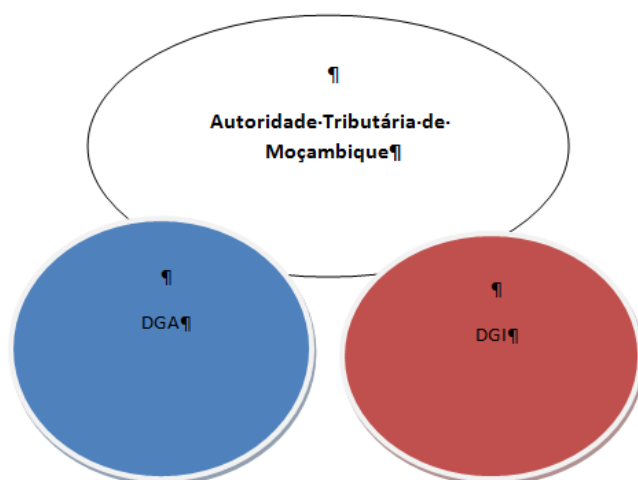
### **3. SURGIMENTO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA DE MOÇAMBIQUE**

É no quadro destas reformas que surge a AT, criada com vista a modernizar e fortalecer os órgãos da administração tributária, instituição pública criada pela lei 1/2006 de 22 de Março<sup>8</sup>. A AT resulta da aglutinação da Direção geral das Alfândegas (DGA) e Direção Geral dos Impostos (DGI), ambas com responsabilidade e execução de políticas aduaneiras e fiscais.

---

<sup>8</sup> [www.at.gov.mz](http://www.at.gov.mz) acesso em 31-01-2013

Figura 2 - Fusão da DGA e DGI



Fonte: Adaptado

Até 31 de Dezembro de 2011 a AT dispunha de um efetivo global de 3324 funcionários, distribuídos da seguinte forma, 1473 da área tributária e 1851 da área aduaneira.

De modo a acompanhar estas reformas, a AT, tem apostado no desenvolvimento de sistemas de informação e comunicação para responder aos desafios impostos às organizações da atualidade. É deste modo que estão em curso vários projetos de modernização tecnológica a saber (Autoridade Tributária de Moçambique, 2012):

- O Projeto e-Tributação, para a gestão do contribuinte e dos impostos internos, que está ser implementado em parceria com o Centro de Desenvolvimento de Sistemas financeiros do Estado – CEDSIF.
- A Janela Única Eletrónica (JUE), para a gestão das operações de desembaraço aduaneiro e da receita proveniente do comércio externo, já em operação e que está a ser implementado a partir de uma parceria público-privada, envolvendo um consórcio privado, detentor do *know-how*, a CTA e o Estado<sup>9</sup>;
- O Projeto de Modernização dos Serviços do Contribuinte que visa, numa primeira fase a implementação e operacionalização de uma central de atendimento ao contribuinte, e numa segunda fase, a implementação e operacionalização do portal do contribuinte para permitir o envio eletrónico de declarações para o cumprimento das obrigações fiscais e receção, por mesma via, de correspondência emitida pela administração tributária;

<sup>9</sup> <http://www.mcnet.co.mz/> acesso em 11/02/2013

- O Projeto para a implementação e operacionalização de máquinas fiscais, que permitirá melhorar a gestão dos contribuintes em sede do IVA e do ISPC.



### **CAPÍTULO III- ANÁLISE DOS CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA NUMA PERSPETIVA COMPARADA**

#### **1. DIREITO PORTUGUÊS**

A escolha do direito português deve-se ao facto de existir afinidade com o ordenamento jurídico moçambicano, encontramos também razões históricas muito fortes e encontramos similitude nas legislações portuguesa e moçambicana.

No que concerne ao descaminho de direitos aduaneiros a referência ao decreto-lei nº 376-A/89 de 25 de Outubro é indispensável, fora revogado pelo artigo 2 da lei 15/2001 de 5 de Junho, faz menção ao facto de se considerar que não é fácil o processo da reforma do contencioso aduaneiro, pois nos últimos anos a legislação atinente às infrações fiscais aduaneiras tem conhecido vicissitudes de mais diversa natureza (Legislação, 2012 e 2013)<sup>10</sup>.

Salienta-se que em 1976 a entrada em vigor da constituição da república Portuguesa inviabilizou a existência dos tribunais aduaneiros como órgãos competentes para o julgamento de crimes aduaneiros, passando deste modo à esfera dos tribunais judiciais. O que restou para os tribunais aduaneiros foi apenas situações de transgressões fiscais aduaneiras<sup>11</sup>.

Este dispositivo legal veio a clarificar dúvidas existentes, adaptando o contencioso aduaneiro ao direito substantivo e adjetivo, incluindo medidas políticas tendentes a lutar contra os crimes aduaneiros.

O decreto-lei nº 424/86 de 27 de Dezembro veio pôr em causa a validade deste dispositivo legal e pôs em causa as transgressões fiscais aduaneiras, as quais foram convertidas em contraordenações<sup>12</sup>. Este último dispositivo legal também foi posto em causa pela jurisprudência portuguesa e foi urgentemente aprovado o regime jurídico para infrações aduaneiras adequado à nova realidade, a da União Europeia, à qual

---

<sup>10</sup> Lei n.º15/2001 de 5 de Junho disponível em <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal> em 20 de Março de 2013

<sup>11</sup> <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal> acesso em 20 de Março 2013

<sup>12</sup> <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal> acesso em 20 de Março 2013

Portugal tinha acabado de aderir, concretamente no que diz respeito às fronteiras e espaço comum<sup>13</sup>.

Em Portugal com adesão da comunidade económica europeia e com a integração das economias europeias, a aplicação do direito aduaneiro teve profundas alterações dado que a pauta aduaneira e outros instrumentos jurídicos dos países europeus sofreram algumas mudanças (Centro de Estudos Fiscais, 1998). Sendo de destacar a existência do código aduaneiro Comunitário que veio a sistematizar e harmonizar parte do direito aduaneiro comunitário que estava disperso (Centro de Estudos Fiscais, 1998). Hoje, o direito aduaneiro comunitário é uniforme nos países membros da união europeia.

O tratado da Comunidade europeia, concretamente o artigo 23º proíbe a cobrança de direitos aduaneiros de importação ou exportação entre membros da união. A união europeia trouxe nova realidade para o regime de infrações aduaneiras uma vez que até 31 de Dezembro de 1992, dever-se-ia verificar um verdadeiro espaço económico e livre de fronteiras<sup>14</sup>.

Dentre vários melhoramentos são de destacar a separação dos tipos de crime agora previstos nos artigos da norma incriminadora do contrabando, justificada pelo fato de se considerar um crime autónomo com carácter de crime de perigo, e que, por isso, não devem ser confundidos com o contrabando de circulação.

É deste modo que a Lei nº 15/2001 de 5 de junho vem revogar o regime jurídico de infrações tributárias, aprovadas pelo Decreto-Lei nº 376-A/89, de 25 de Outubro, já citado, assim como o regime jurídico das infrações fiscais não aduaneiros, aprovado pelo Decreto-Lei nº 20-A/90, de 15 de Janeiro (Legislação, 2012 e 2013).

Portugal é membro da união europeia e está sujeito a normas de direito internacional. A constituição da República portuguesa, no seu artigo 8º estabelece que todas as normas e os princípios de direito internacional geral ou comum fazem parte integrante do direito português (n.º 1). As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português (n.º 2).

---

<sup>13</sup> <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal> acesso em 20 de Março 2013

<sup>14</sup> <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal> acesso em 20 de Março 2013



As normas emanadas dos órgãos competentes das organizações internacionais de que Portugal seja parte vigoram diretamente na ordem interna, desde que tal se encontre estabelecido nos respetivos tratados constitutivos (n.º 3)

As disposições dos tratados que regem a União Europeia e as normas emanadas das suas instituições, no exercício das respetivas competências, são aplicáveis na ordem interna, nos termos definidos pelo direito da União, com respeito pelos princípios fundamentais do Estado de direito democrático (n.º 4)

Este preceito constitucional dá azo à materialização dos dispositivos internacionais; onde, a declaração de Seoul de Setembro de 2006, resultante de reunião de diversas administrações fiscais promovida pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), referiu expressamente que era necessário efetuar melhorias aos mecanismos de mitigação das infrações (Legislação, 2012 e 2013)<sup>15</sup>.

Assim, o decreto-lei 29/2008 de 25 de Fevereiro, adotou medidas tendentes a melhorar as ações que têm sido tomadas a nível internacional e em particular no espaço europeu (Legislação, 2012 e 2013). Outros países como os Estados Unidos da América, o Reino Unido e o Canadá vêm tomando várias ações nos seus sistemas jurídicos com vista a reforçar o combate às infrações tributárias no seu todo (Legislação, 2012 e 2013).

O relatório da OCDE relativo às transações eletrónicas, concluiu que os princípios que regulam o comércio convencional devem aplicar-se ao comércio eletrónico. Existem várias diretivas que materializam este relatório (Nabais, 2006, p. 525).

No que tange às infrações fiscais, o artigo 2 do RGIT estabelece o conceito e espécies de infrações tributárias, onde:

- 1 - Constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior.*
- 2 - As infrações tributárias dividem-se em crimes e contraordenações.*
- 3 - Se o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contraordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação (Legislação, 2012 e 2013, p. 819).*

O artigo supra citado consagra vários princípios jurídicos previstos na constituição e em outros instrumentos jurídicos legais, concretamente na legislação

---

<sup>15</sup> Preâmbulo do decreto 29/2008 de 25 de Fevereiro

penal fiscal. A constituição da República no seu artigo 29 estabelece que todos os crimes devem constar obrigatoriamente na lei.<sup>16</sup>

Em Portugal as infrações tributárias estão organizadas em função de quatro matérias distintas: crimes tributários comuns (artigos 87.º a 91.º), crimes aduaneiros (artigos 92.º a 102.º), crimes fiscais (artigos 103.º a 105.º) e crimes contra a segurança social (artigos 106.º e 107.º). As contraordenações tributárias por seu turno são aduaneiras (artigos 108.º a 112.º) ou fiscais (artigos 113.º a 129.º) (Legislação, 2012 e 2013).

Em algumas infrações, a delimitação entre crimes e contra ordenações depende de elementos quantitativos, designadamente em função do valor da prestação tributária em falta (v.g. no contrabando, artigo 92.º), da vantagem patrimonial obtida pelo agente (v.g. na fraude fiscal, artigo 103.º), e na fraude contra a segurança social, (artigo 106.º) ou do valor devido não entregue (v.g. no abuso de confiança fiscal, artigo 105.º (Legislação, 2012 e 2013).

O âmbito de aplicação do RGIT, salvo disposição em contrário, alcança-se nos factos de natureza tributária puníveis por legislação de carácter especial, e às infrações das normas reguladoras (Legislação, 2012 e 2013):

- Das prestações tributárias; salvo disposição em contrário;
- Dos regimes tributários, aduaneiros e fiscais, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias;
- Dos benefícios fiscais e franquias aduaneiras;
- Das contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social, que constituam crime, sem prejuízo do regime das contraordenações que consta de legislação especial.

Como se pode verificar é vasta a lista das infrações tributárias, mas para este trabalho só as contraordenações é que são matéria de análise.

## **2. DIREITO ALEMÃO**

No direito alemão, a base do sistema tributário é a lei geral tributária, a *abgabenordnung*, que vigora desde 1977, fazendo parte da mesma norma sobre

---

<sup>16</sup> Constituirá infração todo facto, típico, ilícito, culposo e declarado punível em lei tributária.

procedimentos tributários, responsabilidade e prescrição dos actos normativos (S. A. D. Sousa, 2009, p. 147).

Os crimes tributários previstos na *abgabenordnung* são basicamente, a fraude fiscal «*steuerhinterziehung*», o contrabando *bannbruch*, o contrabando profissional organizado e com violência, a receptação de mercadorias ou produtos subtraídos à tributação (S. A. D. Sousa, 2009, p. 147).

No que concerne à redução do imposto por culpa grave, a colocação em perigo do imposto retido, a colocação de perigo do imposto sobre consumo, colocação em perigo de direitos de importação, obtenção ilegítima de reembolsos e vantagens fiscais consubstanciam ilícitos administrativos (S. A. D. Sousa, 2009).

Outro aspeto importante de citar é o facto de existir uma lei própria das contraordenações administrativas que é aplicada de forma supletiva pelo sistema tributário alemão. Os ilícitos administrativos têm um carácter subsidiário perante os crimes tributários (S. A. D. Sousa, 2009, p. 148).

Nas palavras de Susana de Sousa a norma nuclear do direito penal alemão é o parágrafo 370, que incrimina a fraude fiscal. A lei prevê que dois resultados sendo a redução de impostos ou obtenção de vantagens fiscais não justificadas (S. A. D. Sousa, 2009).

Todo aquele que: (i) prestar declarações inexatas ou incompletas às autoridades tributárias sobre factos com relevância tributária; (ii) quem tenha o dever de declarar factos fiscalmente relevantes ou (iii) quem infringindo um dever, omita a utilização de carimbos ou timbres fiscais comete o crime de fraude fiscal (S. A. D. Sousa, 2009). “*Na primeira parte a lei descreve um comportamento comissivo, enquanto na segunda e terceira partes se prevê em condutas comissivas*”(S. A. D. Sousa, 2009, p. 148).

A doutrina alemã diverge em relação materialização nos termos citados do crime de fraude fiscal. Outro aspeto que é largamente discutido no Direito alemão tem a ver com o bem jurídico protegido, estando para alguns intrinsecamente ligada a provável proteção da receita tributária devida (S. A. D. Sousa, 2009). “*Esta tese teve uma forte presença na doutrina alemã, mas não tardaria a ser objeto de críticas, dirigidas sobretudo à impossibilidade de uma qualquer acção lesar a integridade jurídica da pretensão tributária do Estado*”(S. A. D. Sousa, 2009, p. 149).

Susana de Sousa, considera que, alguns autores defendem que, a fraude fiscal não protegeria qualquer bem jurídico-penal mas antes o ordenamento jurídico fiscal, afastando das normas penais verdadeiras, pois faltaria a tendência ético-social e a

referência clara e imediata à ideia de justiça material. A fraude fiscal seria um acto de desobediência eticamente neutra (S. A. D. Sousa, 2009, pp. 148-151).

Autores identificam como sendo funções formais de tutela das obrigações fiscais que recaem sobre o contribuinte dever de declarar, enquanto outros consideram que o bem jurídico protegido é a repartição dos encargos sociais por todos os contribuintes (S. A. D. Sousa, 2009). O posicionamento maioritário alemão, é de que o bem jurídico-penal que se pretendia proteger, criminalizando a fraude fiscal, é o interesse público em receber a tempo e de forma completa a receita proveniente dos impostos. Para os autores defensores desta tese, que por sinal maioritária na Alemanha a realização da fraude fiscal representa um ataque aos interesses patrimoniais do Estado (S. A. D. Sousa, 2009).

Nestes termos, a fraude fiscal é punida com a pena de prisão até cinco anos ou multa. Em casos de especial gravidade dos fundamentos a medida penal é agravada para seis meses e dez anos de prisão (S. A. D. Sousa, 2009).

A lei alemã elencou alguns exemplos-padrão fixados pelo legislador,

*“o agente, por interesse próprio, reduzir em grande medida os impostos ou obtiver vantagens fiscais não justificadas; abusar das suas faculdades e do seu cargo como funcionário; aproveitar a colaboração de um funcionário, que abusa das suas faculdades ou do seu cargo; ou utilizar de forma continuada documentos fictícios ou falsificados que permitem reduzir os impostos ou obter vantagens fiscais injustificadas (S. A. D. Sousa, 2009, p. 151).*

No que concerne a crimes com teor especial de fraude fiscal, onde são notórios atos fraudulentos de modo profissional ou tomando parte num grupo organizado, a sanção estabelecida pela nova lei incriminadora de 2001, é de um a dez anos de prisão. Esta lei tem sido alvo de críticas por parte da doutrina alemã (S. A. D. Sousa, 2009).

### **3. DIREITO ITALIANO**

O decreto legislativo número 74 de 10 de Março deu uma nova configuração aos crimes fiscais que antes estavam tipificadas na lei 516 de 7 de Agosto de 1982. O dispositivo legal tinha em vista a criação de um novo regime penal tributário que fosse capaz de renunciar à criminalização das condutas criminosas de índole económica (S. A. D. Sousa, 2009).

O decreto 74 divide-se em cinco títulos, onde as normas incriminadoras estão previstas no segundo título, este por sua vez composto por dois capítulos. O primeiro capítulo descreve os crimes de fraude fiscal cometidos por via de declaração de imposto, no segundo capítulo descrevem-se os delitos em matéria de documentos de pagamentos de impostos (S. A. D. Sousa, 2009).

Os tipos legais de crime do primeiro capítulo deste dispositivo legal são a declaração fraudulenta através de uso de faturas ou outros documentos relativos a operações inexistentes assim como a utilização de outros artifícios fraudulentos (S. A. D. Sousa, 2009). O legislador italiano tipificou a ocultação ou destruição de documentos cuja conservação é obrigatória.

#### **4. DIREITO ESPANHOL**

O legislador espanhol integrou os crimes fiscais no Código Penal, apesar de existir propostas doutrinárias tendentes a incluir uma lei geral tributária (S. A. D. Sousa, 2009).

Os delitos tributários estão previstos no Título XIV do Livro II do código Penal espanhol. A defraudação tributária e outras formas de delinquir de índole tributária assim como o da segurança social (S. A. D. Sousa, 2009).

Uma questão que tem levantado controvérsia na doutrina espanhola é a discussão que está em torno do conceito de defraudar, na medida em que considera-se um prejuízo patrimonial causado pelo agente, outro aspeto prende-se com a corrente defensora da “teoria da infração do dever”, que sustentam que o desvalor da ação do delito fiscal é integrado pela violação de deveres formais tributários, logo a defraudação tributária integraria dos crimes que consistem em simples infração de dever extrapenal (S. A. D. Sousa, 2009).

Mas a maioria da doutrina e jurisprudência espanhola interpretam o elemento típico de defraudar no sentido de exigir que o prejuízo patrimonial seja causado através de engano (S. A. D. Sousa, 2009).

A legislação espanhola não pune como delito fiscal todo o prejuízo patrimonial causado ao erário público em consequência de uma conduta enganosa do agente, mas sim o património fruto das modalidades de ação e omissão admitidos na norma incriminadora (S. A. D. Sousa, 2009) uma das formas de defraudar o estado consiste na ilusão do pagamento de impostos, quando há omissão de fatos que são relevantes a entidade tributária ou mediante dados falsos (S. A. D. Sousa, 2009).

## **5. DIREITO FRANCÊS**

O legislador francês optou pelo dualismo jurisdicional, existe no regime francês a jurisdição judicial e a jurisdição administrativa (Silva, 2007). “*A jurisdição administrativa é composta pelos tribunais administrativos de 2ª instância e o conselho de Estado*”(Silva, 2007, p. 30).

A jurisdição administrativa aprecia litígios relativos a litígios proveniente de impostos diretos, taxas que incidam sobre obrigações outras taxas. A jurisdição judicial aprecia os litígios relativos a impostos indiretos, taxas e outras contribuições (Silva, 2007).

Outro aspeto importante, é o facto de a relação administrativa prévia ser obrigatória, o contribuinte deve em primeiro lugar apresentar a sua exposição à administração tributária (Silva, 2007).

Destaca-se o facto de grande parte dos pedidos que dão entrada na administração tributária serem resolvidos e num universo de 300.000 casos ano, cerca de 5% dos contribuintes recorre aos tribunais (Silva, 2007).

## **6. DIREITO MOÇAMBICANO**

A reforma legislativa aduaneira ocorrida no ano de 2012 veio a introduzir modificações nos procedimentos aduaneiros em si, assim como nos aspetos referentes a fiscalização tributária dos mesmos. Para um melhor enquadramento e entendimento a seguir elenco todas a alteração ocorridas no ano transato com enfoque para os regimes aduaneiros no geral.

O decreto 34/2009 de 6 de Julho aprova as regras de desembaraço aduaneiro no ordenamento jurídico moçambicano. O regime aduaneiro de importação é definido nos termos do nº 1 do decreto nº 34/2009, como a entrada de mercadorias no território aduaneiro.

É penoso falar de descaminho aduaneiro numa altura em que Moçambique apresenta níveis de arrecadação de impostos acima da meta, mas é neste prisma que se deve analisar a questão de pesquisa deste trabalho: até que ponto a superação dos níveis de arrecadação exigíveis pode estar relacionada a distorções de vária ordem.

Moçambique é um país em franco desenvolvimento com economia diversificada. A distribuição de renda não é das melhores, assim como as deficiências existentes e sobejamente conhecidas na matéria de prestação de serviços públicos (CIP-Moçambique, 2009).

A cultura do pagamento de impostos não existe na maioria dos moçambicanos, o que contribuiu para que em 2009 só cerca de 10% do potencial contribuinte estivesse inscrito no sistema tributário moçambicano, vide anexo 4. Hoje estão em curso em Moçambique ações de educação tributária e campanhas de popularização de impostos, lançados nas televisões, rádios e outros meios de comunicação como forma de reduzir este cenário, vide anexo 4.

Os cenários acima referidos dificultam a coleta dos impostos a vários níveis, pese embora estejam em curso reformas tendentes a melhorar estes cenários. Deste modo, é questionável como se pode atingir e ultrapassar as metas traçadas na arrecadação. Não estaremos perante uma situação em que estas metas estejam a ser traçadas sem o real conhecimento do que se deve cobrar? O sucesso ilustrado com a arrecadação dos impostos pode ter explicações naquilo que os contribuintes declaram, uma vez que os cruzamentos de informação e gestão de conhecimento não se verificam nas instituições responsáveis pela arrecadação dos impostos, vide anexo 4.

É evidente que, se os cálculos da meta fossem efetuados tendo em conta todo o manancial de situações passíveis de tributação, provavelmente não ocorreriam situações destas.

Estudos faltam para fazer a avaliação do aparente atingir da meta, sendo notórias situações de infrações tributárias tardiamente detetadas.

## **6.1.FONTES DO DIREITO ADUANEIRO MOÇAMBICANO**

Para além dos instrumentos jurídicos em vigor na no ordenamento jurídico moçambicano são de destacar os tratados, convecções e acordos internacionais, ratificados por Moçambique e pela SADC, sendo de destacar:

- a) Tratados e convenções da União Africana e da SADC;
- b) A convenção das nações unidas em matéria de dupla tributação;
- c) Acordo geral sobre pautas e comércio (GATT),este celebrado em 1947;
- d) Normas e diretivas da Organização mundial das Alfândegas (OMA).

Moçambique é também membro da OMA e da Organização Mundial do comércio (OMC) desde 1995, esta organização tem em vista a liberalização e expansão do comércio internacional, visando a garantia de que os países menos desenvolvidos se beneficiem de uma parte do crescimento do comércio internacional que corresponda às suas necessidades de desenvolvimento económico. No que tange as convenções

internacionais da OMA existem 16 convenções internacionais, destacando a Convenção sobre o sistema harmonizado de designação e codificação das mercadorias, a convenção sobre a simplificação e harmonização dos regimes aduaneiros designada de convenção de kyoto.

## 6.2. FIGURAS AFINS DO DESCAMINHO ADUANEIRO

O **descaminho de direitos**, bem como o **contrabando** estão tipificados no capítulo IV da LGT-MOZ referente aos crimes tributários aduaneiros. Estes tipos legais de crime, apesar de serem classificados no mesmo capítulo pelo legislador não devem ser confundidos, pois o **contrabando** *“é toda a ação ou omissão fraudulenta que tenha por fim fazer entrar no território aduaneiro moçambicano ou dele fazer sair quaisquer bens, mercadorias ou veículos, sem passar pelas Alfândegas”* (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

No **contrabando**, a importação, exportação ou trânsito pode ser de mercadorias proibidas (podendo atentar contra a saúde pública, a higiene, a segurança), protegidas (podendo influenciar negativamente na balança de pagamentos assim como na indústria nacional) e no **descaminho** há permissão do desembaraço aduaneiro, existindo o pagamento de parte de direitos devidos com recurso a artifícios fraudulentos.

## 6.3. NATUREZA JURÍDICA DO CRIME DE DESCAMINHO ADUANEIRO

A determinação da natureza jurídica das infrações tributárias no geral é de extrema complexidade e vários autores posicionam-se de forma divergente em relação a esta questão.

À natureza jurídica dos crimes contra a ordem tributária sempre se associou a questão do bem jurídico protegido. Deste modo será necessário analisar o que vários doutrinários consideram em relação ao bem jurídico protegido.

(Nabais, 2011) considera que *“à natureza do bem jurídico protegido nas infrações tributárias diz respeito a ideia de cidadania fiscal”* (Nabais, 2011, p. 460).

Por detrás dos crimes tributários não se pode ter a ideia de que o bem jurídico que se pretende proteger, tenha características de um bem patrimonial, pretensão do fisco à obtenção integral das receitas tributárias (Nabais, 2011); ou seja, *“um bem jurídico cuja violação não se esgote a ilicitude concretizada no dano causado ao erário publico, traduzida portando num devastador resultado”* (Nabais, 2011, p. 460).

(S. A. D. Sousa, 2009) defende que determinadas práticas que violem as normas tributárias devem ser penalmente censuradas. Para a autora, a matéria tem o seu



enquadramento no direito penal tributário e, hoje em dia é uma matéria que não é alvo muitos questionamentos, na medida em que vários doutrinários optam por se conformar com a aplicação das normas e preceitos adstritos a estas (S. A. D. Sousa, 2009), *“Está hoje mais longínquo o tempo em que a fuga aos deveres fiscais era considerada ética e moralmente neutra e fraude fiscal vista como uma espécie de legítima defesa contra o Estado”*(S. A. D. Sousa, 2009, p. 242).

O posicionamento destes autores influenciou o nosso em relação à natureza jurídica das infrações tributárias ou seja, o bem jurídico protegido ser constituído pelo conjunto dos valores morais, culturais, éticos na medida em que estes são considerados imprescindíveis para a salvaguarda e existência da satisfação das necessidades coletivas. A LGT-MOZ tipifica o crime de descaminho como um crime tributário de natureza aduaneira e que por sua vez aplica sanções para os crimes desta natureza e de forma subsidiária à legislação penal. Para manutenção deste desiderato e quando os meios de proteção falharem, torna-se necessário a intervenção penal.

É na LGT-MOZ, onde se materializará o bem jurídico tutelado no crime de descaminho aduaneiro e caso se torne necessário recorre-se ao direito penal que vai garantir a proteção do bem jurídico.

É deste modo que, apesar de controversa no entendimento do bem jurídico tutelado nos crimes tributários aduaneiros, no caso do de descaminho o bem jurídico que se pretende tutelar transcende a questão do fisco e atinge aspetos relacionados com o bem-estar da economia, justiça tributária, segurança e a soberania estadual.

#### **6.4.TIPOLOGIA DO DESCAMINHO DE DIREITOS ADUANEIROS**

A LGT-MOZ classifica os crimes tributários aduaneiros em vários níveis, classificando-os dos mais graves para os mais simples, adotando como critérios distintivos os limites das penas e anos de prisão. Tendo em conta a LGT-MOZ é possível identificar tipos deste crime, onde é possível identificar descaminho perpetrado pelas pessoas singulares, que recorrem a práticas tais como: (i) Subfacturação; (ii) Falta de clareza na classificação (iii) Descaminho perpetrado por pessoas coletivas-empresas com contabilidade organizada); (iv) Faturas falsas; (v) Falsificação de documentos; (vi) Fraude do IVA; (vii) corrupção (Lei Geral Tributária Moçambicana, 2006).

Com a evolução da tecnologia podemos encontrar o descaminho aduaneiro associado a determinadas áreas de risco. Recorrendo às tecnologias de informação podem ser notórias práticas do crime nas seguintes transações: (i) Comércio eletrónico;

(ii) Utilização de dinheiro eletrónico; (iii) Compras no estrangeiro de produtos altamente tributados sem a devida declaração; (iv) Realização de negócios jurídicos simulados (Nabais, 2011).

## **7. CRIME DE DESCAMINHO NAS IMPORTAÇÕES**

O regime de importação definitiva de mercadorias é o que mais gera impostos aduaneiros, considerando que a importação definitiva da mercadoria decorre da entrada da mercadoria no território aduaneiro e atendendo a que esta ação se efectiva mediante o competente despacho e o pagamento de direitos aduaneiros e demais imposições. É nas importações que todos procurarão fiscalizar com mais precisão, pois este regime é o que mais contribui com as receitas aduaneiras. A centralização da fiscalização neste regime faz com que regimes aduaneiros como exportação assim como os regimes especiais escapem do controlo aduaneiro mais rigoroso.

A AT descreve o cumprimento de metas, *“um grau de realização de 110,4%, um crescimento nominal de 33,8% um rácio fiscal de 19,6%, correspondentes em número absoluto a 63419,33 milhões de MT. Os maiores índices de sempre, fazem do ano de 2010, a apoteose da arrecadação fiscal, desde que este país se passou a chamar Moçambique* (Autoridade tributária, 2010/2011, p. 3). Porém, vários estudos indicam a existência de crimes contra a ordem aduaneira e outros conexos. A correlação negativa entre a arrecadação dos impostos e os valores identificados em relatórios internacionais sobre os crimes contra a ordem tributária em Moçambique, faz com que o governo moçambicano representados pelos seus órgãos de tutela, com maior enfoque para a AT, fiquem fragilizados ao se deparar com discrepâncias nos valores (EIA, 2013). Deste modo, questionar se é real e transparente este crescimento económico moçambicano, acompanhado pela superação de metas traçadas na arrecadação dos impostos. Sendo assim, que indicadores poderão explicar o bom desempenho da AT e o recrudescimento dos crimes tributários aduaneiros?

É deste modo que se torna necessário analisar para além do regime aduaneiro de importação mas também nos outros regimes aduaneiros.

## **8. O CRIME DE DESCAMINHO NAS EXPORTAÇÕES**

O decreto 34/2009 estabelece no seu artigo 4 que o controlo de saída de mercadoria, neste caso a exportação, será efetuado nos recintos aduaneiros, nomeadamente, os pátios, armazéns, terminais e outros locais nas zonas primárias ou secundárias, de aceso restrito, destinados à movimentação, guarda e depósito de

mercadorias destinadas à exportação, que devam permanecer sob controlo aduaneiro, assim como as áreas destinadas à verificação de bagagens provenientes do ou com destino ao exterior.

Analizada a legislação aduaneira que estabelece os procedimentos aduaneiros a considerar em caso de exportação de mercadorias, fica claro que não é por lacuna legislativa, mas sim por questões ligadas transparência, educação, ética tributária e cidadania.

## **9. O CRIME DE DESCAMINHO NOS REGIMES ESPECIAS**

A relação jurídico-aduaneira nos regimes especiais materializa-se sem o pagamento dos direitos e demais imposições de importação. A doutrina tem designado este tipo de movimento como sendo regime suspensivo (Centro de Estudos Fiscais, 1998).

O artigo 21 do diploma ministerial 16/2012 destaca os regimes aduaneiros especiais como: Importação temporária; exportação temporária, reimportação, reexportação, trânsito aduaneiro, transferência, entrada em armazém, lojas francas, zonas francas e zonas económicas especiais (Diploma Ministerial 16, 2012).

O **regime de importação temporária** é a entrada de mercadorias no território aduaneiro, com um fim diferente de consumo, que permaneçam temporariamente dentro do país e sejam objeto de posterior reexportação, gozando de suspensão no pagamento de direitos aduaneiros e demais imposições (Diploma Ministerial 16, 2002)<sup>17</sup>.

O **regime de exportação temporária** é a saída de mercadorias do território aduaneiro, com um fim diferente do consumo, e que permaneçam temporariamente fora do território aduaneiro, objeto de posterior reimportação, gozando de suspensão no pagamento de direitos aduaneiros (Diploma Ministerial 16, 2002)<sup>18</sup>.

O **regime aduaneiro de reimportação** é a entrada de mercadorias nacionais ou nacionalizadas, no território aduaneiro, que tenham sido objeto de exportação temporária (Diploma Ministerial 16, 2002)<sup>19</sup>.

O **regime aduaneiro de reexportação** verifica-se quando as mercadorias não nacionalizadas tenham de ser expedidas para o exterior, e se verifique alguma destas condições: (i) não estarem em regime de trânsito; (ii) terem sido importadas temporariamente; (iii) saídas dos armazéns aduaneiros. Este regime pode ser concedido

---

<sup>17</sup> Artigo 22

<sup>18</sup> Artigo 23

<sup>19</sup> Artigo 24

às mercadorias que tenham sido importadas definitivamente (Diploma Ministerial 16, 2002)<sup>20</sup>.

O **regime aduaneiro de transferência** verifica-se quando existe a passagem de mercadorias cativas de direitos aduaneiros e demais imposições, entre uma estância de partida e outra de destino, dentro do território aduaneiro, estando sujeita à prestação de garantia (Diploma Ministerial 16, 2002)<sup>21</sup>.

O **regime aduaneiro de trânsito aduaneiro** é o ato de circulação, no território aduaneiro nacional, de mercadorias provenientes do exterior com destino a exterior (Diploma Ministerial 16, 2002)<sup>22</sup>.

O conceito do regime de armazém **aduanheiro** é dado pelo art.º. nº 34 do Decreto 39/2009 que estabelece que é o regime aduaneiro que permite que as suas mercadorias sejam depositadas em locais seguros, com suspensão do pagamento de direitos e demais imposições devidas.

O regime aduaneiro designado **zona franca** é um enclave territorial onde as mercadorias que nele encontram são consideradas como não estando no território aduaneiro para efeitos da aplicação de direitos aduaneiros, de restrições quantitativas e demais imposições ou medidas de efeito equivalente.

No caso moçambicano o artigo 35 do decreto 39/2009 estabelece que a loja franca é o regime aduaneiro aplicável a determinados estabelecimentos autorizando-os a transacionar em moeda convertível, mercadorias destinadas a passageiros ou viajantes em saída do país ou em trânsito nas áreas construídas ou adaptadas para esse efeito por forma a constituírem um recinto isolado dos restantes, sob fiscalização permanente das autoridades aduaneiras.

O **regime de zona económica especial** é um regime especial aplicável a uma área geográfica de livre comércio de importação e exportação para entidades certificadas e estabelecidas com finalidade de criar exclusão dentro do território aduaneiro. As mercadorias importadas que se destinam às entidades certificadas para operar nas zonas económicas especiais, gozam de suspensão de direitos aduaneiros (Diploma Ministerial 12, 2012).

A legislação aduaneira moçambicana estabelece no artigo nº 3 do artigo 31 do diploma ministerial 12/2012 que quando a estas mercadorias lhes for dado um destino

---

<sup>20</sup> Artigo 25

<sup>21</sup> Artigo 26

<sup>22</sup> Artigo 27

diferente, ou seja, quando introduzidos para o consumo no mercado interno, são equiparadas a uma importação normal (Diploma Ministerial 12, 2012).

O **imposto de consumo específico** (ICE) é definido como tributo seletivo que incide sobre a produção ou venda de determinados bens materiais, com exceção dos impostos que tributam os serviços.

O imposto de consumo específico (ICE) denominado *excesis* na terminologia inglesa e *accises* na terminologia francesa, era uma forma antiga de tributação, onde o chá, licores e o peixe eram tributados na China e o sal e o chá na Índia (Catarino & Guimarães, 2012). Numa perspetiva moçambicana poderão ser definidos com recurso ao código do imposto sobre consumo específico, aprovado pela lei nº 17/2009 de 10 de Setembro. O artigo deste dispositivo legal, estabelece que este imposto incide sobre determinados bens, produzidos no território nacional ou importados, constantes duma tabela. Este imposto incide sobre bebidas alcoólicas previstas nas posições pautais 22030000 à 23089090; Alimento para cães da posição pautal 23091000; charutos, cigarros e outros preparados com recurso a tabaco previstos nas posições pautais 24021000 à 24039900; perfumes e águas-de-colónia, produtos de beleza previstos nas posições pautais 33030000 à 33079000, entre outras mercadorias.

São impostos indiretos tal e qual o IVA, são repercutíveis mas incidem apenas em determinados produtos, daí a designação de ICE (Catarino & Guimarães, 2012).

Na idade média, na Europa tributava-se o sal, pois era considerado uma mina de ouro devido aos elevados montantes de receitas tributárias geradas assim como a facilidade da cobrança deste imposto (Catarino & Guimarães, 2012). Este imposto normalmente incide sobre o álcool e as bebidas alcoólicas, os produtos petrolíferos e energéticos e os tabacos manufaturados, considerados os *traditional excise duties* na terminologia inglesa.

São impostos monofásicos, por incidirem na fase da declaração para o consumo, que regra geral, ocorre à saída dos entrepostos fiscais, enquanto o IVA incide sobre todas as fases do circuito económico (Catarino & Guimarães, 2012). O número de sujeitos passivos é relativamente reduzido, quando comparados com contribuintes do IVA o que facilitaria a gestão de conhecimento nesta área (Catarino & Guimarães, 2012).

Da análise feita à legislação dos regimes aduaneiros especiais é notório em todos eles, um aspeto preponderante, que é o gozo da suspensão do pagamento de direitos e demais imposições o que acarreta muita responsabilidade.



## **CAPÍTULO IV -DAS CAUSAS AS CONSEQUÊNCIAS DO CRIME DE DESCAMINHO ADUANEIRO**

### **1. DAS CAUSAS GEOGRÁFICAS**

Moçambique localiza-se na costa oriental africana, na zona austral, faz fronteira ao norte com a Tanzânia, a noroeste com Malawi e Zâmbia, a oeste faz fronteira com Zimbabwe, a leste é banhado pelo oceano indico e o canal de Moçambique a sudoeste temos a África do sul e a sudoeste a Swazilândia. Ao longo do canal de moçambique encontramos as Ilhas do Comores e Madagáscar que fazem fronteiras marítimas.

A localização geográfica de Moçambique torna propensa a prática do crime de descaminho aduaneiro, no sul do país faz fronteira com a África do sul que é a maior economia do continente africano. No centro faz fronteira com países do interior e a única via de acesso são as fronteiras de outros países.

Ao sul do país às áreas mais propensas ao crime de descaminho de direitos aduaneiros são a fronteira de Ressano Garcia que é a fronteira que arrecada maior quantidade de receita. Para além desta fronteira é destacar a fronteira de Namaacha e de Goba que fazem fronteira com a Swazilândia e África do sul. Ainda na região sul encontramos alguns postos fiscais como Giriondo e Chicualacua que fazem fronteira com o vizinho Zimbabwe.

No centro do país são de destacar as fronteiras de Machipanda que fazem a fronteira com o Zimbabwe. Ainda nesta região centro, encontramos a província de Tete que faz fronteira com três países e são de destacar as fronteiras de Cuchamano, Zobwé, Cassacatiza, Calomué. Outros postos fiscais e de travessia são de citar tais como Biri-biri, Vila nova e Mucumbura.

No norte do país encontramos as fronteiras com a Tanzânia a destacar a de Madjedje, Nangade.

Associando o crime de descaminho aduaneiro a localização geográfica de Moçambique há que recorrer a dissertação do então verificador Manuel Jorge Gomes Sepúlveda (Sepúlveda, 1944) que associou a localização geográfica do país como um fator que influencia nas práticas do crime de contrabando, associado a este fato ele aponta aspetos relacionados com usos e costumes que muitas das vezes são consequência da localização geográfica (Sepúlveda, 1944).

Parafraseando (Sepúlveda, 1944) nos usos e costumes dos nativos das zonas que fazem fronteiras com países como África do sul, Swazilândia, Zimbabwe, Malawi, é possível encontrar *poderosas e ponderosas* razões que influenciam na prática do crime aduaneiro de descaminho (Sepúlveda, 1944, p. 65). É difícil introduzir inovações e modificações significantes nas zonas das fronteiras, pois é comum encontrar situações em que a maioria das pessoas faz comércio com os países vizinhos (Sepúlveda, 1944).

Os nativos destas zonas vem praticando este tipo de comércio há muitos anos e torna-se difícil incutirem neles a necessidade de pagamento voluntário de impostos (Sepúlveda, 1944). Importa referir que a linha fronteiriça nestas zonas não divide etnicamente um país do outro, sendo comum encontrar parentes que residem em países diferentes, exemplo típico desta situação ocorreu em Tete, onde o maior régulo de Angónia, o Rinse, pessoa de reconhecido mérito entre os nativos e considerada pelas autoridades governamentais de então dos dois países Moçambique e antiga Niassalândia, vivendo em Angónia (Tete) exercia a sua autoridade para os dois lados da fronteira, pois o seu regulado tinha sido cortado ao meio, pela linha divisória dos dois países; sendo certo que para os nativos desta região as fronteiras não existem e é comum encontrar famílias e amigos que vivem nos dois lados da fronteira, o que influencia negativamente no controlo de mercadorias descaminhadas na importação assim como na exportação dos mesmos. (Sepúlveda, 1944). Estes aspetos acabam influenciando negativamente na concorrência local, pois ninguém comprará produtos que cumpriram a formalidade aduaneira sabendo que no país ao lado e a escassos quilómetros existe mercadoria mais barata (Sepúlveda, 1944). Estas são situações que influenciam negativamente no controlo do cerrado da entrada e saída de mercadorias nas fronteiras do país.

Em 2011 o diretor da direção regional sul das Alfândegas admitiu que contrabandistas estavam a controlar a fronteira de Namaacha, esta é uma das mais movimentadas ao nível da região e contribui com cerca de 72 % do total das receitas do país<sup>23</sup>. Este diretor admitiu que a evasão fiscal nesta fronteira é caracterizada por violência e há casos em que contrabandistas foram recuperar viatura com mercadorias contrabandeadas. Estes cenários são típicos em grande parte das áreas fronteiriças do país.

---

<sup>23</sup> <http://www.canalmoz.co.mz/hoje/20286> jornal de 13 de Setembro de 2011, acesso em 13 de Abril de 2013



Para além das fronteiras citadas são de destacar os portos de Maputo, Beira e de Nacala. Os aeroportos internacionais de Maputo, Beira e Nampula são também referência e passíveis de práticas do crime de descaminho de direitos aduaneiros.

No total as áreas operativas das Alfândegas estão representadas em 45 distritos, o que corresponde a 35% do total, na Zambézia, em 3 distritos -Malema, Mecula e Gilé.

Do factualismo ora citado e em análise, depreende-se que Moçambique faz fronteira com seis países, nomeadamente África do sul, Swazilândia, Zimbabwe, Tanzânia, Zâmbia e Malawi. Estes países citados fazem parte da comunidade para o desenvolvimento da África Austral (Southern Africa Development Community-SADC)<sup>24</sup>.

Três destes países não tem acesso ao mar, estes são comumente designados de países do *hinterland* e dependem dos portos de Moçambique.

Moçambique apresenta três portos de destaque na região austral da África, permitindo que alguns destes países sejam dependentes no escoamento das mercadorias nos portos moçambicanos. Estes factos, tornam o país propenso aos diversos tipos de infrações tributárias e com enfoque para o descaminho aduaneiro.

O elevado número de fronteiras, o elevado movimento ferro-portuário faz com que se produza muita informação; sendo desde já necessária uma gestão de informação e do conhecimento tendente a identificar as possíveis falhas que possam estar por trás do elevado índice de crime aduaneiro de descaminho de direitos.

Moçambique é um dos países da SADC com um número considerável de fronteiras de especial importância para o país. A utilização e o controlo das fronteiras acarretam fiscalização das atividades desenvolvidas cuja responsabilidade é do Estado, e o sentimento geral que existe, é de que esta atividade está sendo realizada de forma deficiente. Um pouco por todo país são notórias manifestações de crimes de descaminho aduaneiro.

O relatório anual de atividades da AT de 2011 descreveu a abertura de 27 (vinte e sete) processos de inquérito sendo 7 (sete) na região centro e um na região norte, em alguns destes casos os processos são enviados a procuradoria para que seja aberto processos criminais, os tipos legais de crime que materializaram estes processos são basicamente suborno, descaminho, desvio de fundos, conluio, extorsão, manipulação de sistemas informáticos, relatórios de exames de mercadoria falsos (Autoridade Tributária, 2011).

---

<sup>24</sup> Organização criada em 1992 para incentivar as relações comerciais entre os membros da união

## **2. DAS CAUSAS POLÍTICO-ECONÓMICAS, PSICOLÓGICAS E TÉCNICAS**

Não basta seguir a risca as medidas propostas para o combater o crime de descaminho aduaneiro, pois é visível que a legislação abarcou este tipo legal de crime e pune-o com penas que variam de multa a pena de dois anos de prisão.

Deste modo para entender as reais razões para que exista este tipo legal de crime em Moçambique; havendo um passado de reformas da legislação e administrativa, há que focar aspetos que estão por detrás deste cometimento, destacando as causas.

Segundo o preâmbulo da constituição da República de Moçambique, este é um Estado de Direito Democrático, com alicerces de separação de poderes e interdependência dos poderes e no pluralismo (Constituição de Moçambique, 2004).

Nas democracias exige-se normalmente aos funcionários lealdade política, mas esta costuma referir-se à constituição e às leis políticas, em geral, não implicando, por isso, uma adesão politico- partidária (Moreira, 2002).

A relação entre altos funcionários e políticos deverá ser de neutralidade, pois, esta ganha redobrada relevância quando se trata de altos funcionários que intervém na aplicação de políticas públicas (Moreira, 2002).

Levando-nos deste modo a questionar em que medida a neutralidade ou lealdade política não deverá ser considerada uma característica distintiva dos altos funcionários na sua relação com os políticos?

Para responder esta questão necessário se torna revisitar o que John Locke afirmou em 1693, *“para ele a mais elevada perfeição da natureza intelectual encontra-se em uma busca cuidadosa e constante da felicidade verdadeira e sólida”*. Este posicionamento, fez com que países como Estados Unidos da América, Coreia do sul e Japão reconhecessem a felicidade com um direito inerente a cada indivíduo e à sociedade.

Outro aspeto a ter em conta para responder esta questão prende-se com o direito de desfrutar a felicidade à custa do erário público (Moreira, 2002).

Estes aspetos devem sempre ser considerados na medida em que numa sociedade bem organizada os indivíduos não devem ser instrumentos do governo, o governo é que deve ser instrumento das pessoas no sentido de estar encarregue da boa ordem das instituições que permite que as pessoas persigam os ideais que elas próprias escolhem (Moreira, 2002).

Não há dúvidas, o crime tributário aduaneiro de descaminho aduaneiro, decorre com recurso a artifícios fraudulentos, estes, por sua natureza são denotados como fenómenos que provocam distorções, ruturas e prejuízos elevados à sociedade.

O combate a estas práticas com recurso a penalização opressiva, pode não resultar, sendo por vezes necessário inculcar a sociedade em geral e ao cidadão contribuinte em particular, de boas práticas de governação e cidadania por forma a consciencializa-lo sobre os prejuízos que possam daí advir.

A prática de crimes aduaneiros com recurso fraude dificulta a identificação e consequentemente a punição dos infratores.

É comum encontrar crimes desta índole sem punição efetiva, embora exista tipificação legal, concretamente na LGT-MOZ, nela prescreve-se penas restritivas de liberdade mas não existe ainda no ordenamento jurídico moçambicano nenhuma pena de restrição aplicada a prevaricadores desta índole.

Casos excecionais de punição severa de crimes desta natureza são notórios em países como Estados Unidos da América.

Nestes termos, estudos empíricos dão conta que os crimes contra à ordem tributária no geral se materializam por várias razões dentre elas destacam-se as seguintes:

- Causas Político-económicas;
- Psicológicas;
- Técnicas.

## **2.1. POLÍTICO-ECONÓMICAS**

O comportamento racional dos indivíduos leva-os sempre a tentar reduzir os encargos tributários a eles adstritos com recurso a artifícios lícitos ou ilícitos (Machado & Costa, 2009). Para melhor entendimento há que o cumprimento ou incumprimento dos encargos tributários, não é a penas determinado em fatores de ordem pecuniária (Machado & Costa, 2009).

*“ Os sentimentos de justiça, de solidariedade, de pertença a uma comunidade, entre outros, são, igualmente, relevantes. Isto é, os indivíduos não são sensíveis apenas aos incentivos de ordem pecuniária”*(Machado & Costa, 2009, p. 343).

Este comportamento dos indivíduos leva-os, a avaliar o mérito da gestão pública, o resultado da avaliação variará de acordo com vários fatores, sendo de destacar o nível

académico dos indivíduos, a informação disponível e o seu posicionamento económico (Machado & Costa, 2009).

Se os indivíduos identificarem falhas na gestão do erário público ficam incentivados a fugir ao fisco (Machado & Costa, 2009). *“Se existe o sentimento, na sociedade, de que os dinheiros públicos são mal geridos ou de que os níveis de corrupção são elevados, a propensão para a fuga fiscal é maior”*(Machado & Costa, 2009, p. 344)

No que concerne as causas políticas estas por sua vez podem se materializar tendo em conta aspetos relacionados com (i) política económica e social; (ii) Políticas de despesas públicas; (iii) aspetos legal; (iv) aspetos administrativo com enfoque para situações politico-executiva e politico-judiciária.

No que diz respeito a causas económicas são de destacar aspetos relacionados com custos de incumprimento, o cumprimento de obrigações tributárias por parte dos contribuintes, nunca foi de tarefa fácil, e agrava-se na medida em que a carga fiscal se torna elevada ou quando parte dos contribuintes cumpridores verificam que cerca de 90% do potencial contribuinte estava fora do sistema tributário até 2010, levando a que os privados adaptam a realidade que o fisco oferece, conforme ilustra o anexo 4 (Autoridade Tributária, 2010).

Esta situação acarretará maiores níveis de controlo e gestão da informação e conhecimento por parte da AT, é deste modo que se torna visível a tendência para se optar por práticas ilícitas em detrimento do pagamento de impostos aduaneiros.

Outra vertente a destacar prende-se com os aspetos económicos, onde a situação do contribuinte, pode alterar quando se apercebe que o sistema fiscal é injusto, levando os cidadãos a resistir ao imposto. O sentimento de injustiça faz reduzir os custos de ordem intra - subjetiva da fuga ao fiscal, elevando de igual modo os níveis de evasão e fraude fiscal (Machado & Costa, 2009).

Os contribuintes em situação económica difícil têm maior propensão para a fuga ao fisco. O fato ora citado que faz menção ao cenário de que apenas 10% da população pagava devidamente os impostos dá azo a atos de fuga ao pagamento dos impostos (anexo 4). A carga fiscal tornou-se elevada para este grupo minoritário de contribuintes inscritos no sistema tributário, vide anexo 4.

Um dos aspetos considerados como uma das principais causas dos crimes tributários no geral é a economia informal. Este tipo de economia é definido como a parte da economia que por diversas razões não é avaliada pela contabilidade, sendo mais visível nos países menos desenvolvidos (N. Gonçalves, 2010).

O conceito de economia informal ou não registada não tem um conceito universalmente aceite, alguns consideram-na como economia oculta, economia ilegal, produção para uso próprio, etc. (N. Gonçalves, 2010).

Este fenómeno tende a crescer no mundo e Moçambique também tem sido afetado pelo mesmo, no caso de Moçambique a economia informal ou não registada decorre das deficiências dos sistemas de controlo interno, da má distribuição dos recursos, falta de interação dos vários sistemas informáticos existentes, preparação deficiente de alguns técnicos, o que tem afetado negativamente na devida definição de estratégias tendentes a identificar fenómenos que estejam por detrás das práticas ilícitas.

## **2.2.CAUSAS PSICOLÓGICAS**

A formação cívica dos indivíduos e o ambiente cultural em que estão inseridos como fatores que influenciam nos níveis dos crimes contra ordem tributária praticados na sociedade (Machado & Costa, 2009). “*A ponderação benefício esperado/custo esperado realizada pelos cidadãos engloba considerações de ordem de ética e social*”(Machado & Costa, 2009, p. 344).

Outro aspeto prende-se com as circunstâncias económicas do país, o caso de Moçambique, aspetos que vão desde a sua localização geográfica assim como os aspetos comportamentais ditam muito na concretização de práticas ilícitas.

Naturalmente que, para tal é necessário romper com todas as ações negativas que tenham um impacto negativo para a competitividade das nações. É na senda destas posições que a AT lançou a campanha para a popularização de imposto cujo lema é “*todos juntos fazemos Moçambique*”. Esta popularização é acompanhada de sensibilização tendente a promover comportamento ético-tributário que possa inculcar nos indivíduos, conforme ilustra o vídeo que se segue.

[http://www.youtube.com/watch?feature=player\\_embedded&v=ZA7nDgtjnaM#t=231s](http://www.youtube.com/watch?feature=player_embedded&v=ZA7nDgtjnaM#t=231s) acesso em 20 de Fevereiro de 2013

## **2.3.CAUSAS TÉCNICAS**

A tendência do mundo globalizado é o de ter Estados mais competitivos e mais exigentes. Estados modernos sentem-se confrontados com a necessidade de, por um lado, adotarem sistemas fiscais mais competitivos e atrativos para atrair investimento estrangeiro assim como para melhorar e promover a justiça social e os níveis de transparências nos cidadãos nacionais (Machado & Costa, 2009).

A tentativa de materialização deste desiderato, encontra percalços por parte do contribuinte, pois muitas das vezes encontra complexidade legislativa (Machado & Costa, 2009).

Sistemas tributários complexos e não transparentes contribuem para crescimento de contribuintes mal informados, dão azo a atos ilícitos, geram atos de injustiça tributária, criam desigualdades materiais (Machado & Costa, 2009).

À instabilidade e a insegurança são também fontes das decorrentes da complexidade do sistema tributário o que contribui para colocar o contribuinte numa situação de incerteza em relação ao fisco (Machado & Costa, 2009). “A incapacidade dos serviços administrativos tributários gera um sentimento de impunidade” (Machado & Costa, 2009, p. 346). Estes fatores constituem motivação para a prática do crime de descaminho assim como outro tipo legal de crime tributário.

*“Num contexto marcado pela complexidade fiscal, o princípio da precisão, clareza e determinabilidade das leis, que decorre do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança dos cidadãos, em articulação com o princípio da legalidade da administração tributária e os contribuintes” (Machado & Costa, 2009, p. 346).*

Sistemas tributários compostos por normas imprecisas, vagas, complexas tornam os sistemas de difícil administração e sujeito a manipulações de diversa ordem, dando azo a desigualdade, arbítrio, irracionalidade e ineficiência que acabam influenciando na prática de crimes tributários de diversa natureza (Machado & Costa, 2009).

De tudo exposto, é possível apurar que as causas de ordem técnica podem incluir aspetos legais que por sua vez podem influenciar negativamente no sistema tributário no seu todo.

As falhas decorrentes da aplicação das penas, da interpretação da legislação, a falta de transparência tributária, a colocação de técnicos inadequados em setores chave, deficiências no uso de ferramentas tecnológicas, deficiências nos sistemas de controlo, a falta de estímulo para os funcionários dos setores chave para arrecadação também são focos para a prática de crimes desta ordem.

Para análise técnica foi necessário verificar dois acórdãos que constituem anexos deste trabalho, destacando os acórdãos 41/2009 da segunda secção do Tribunal Administrativo Moçambicano e o acórdão nº 8/2012 do supremo Tribunal de Justiça português constituem **anexos 1 e 2** do presente trabalho.

O acórdão nº 41/2009 do Tribunal Administrativo, demonstra claramente situações existentes falhas decorrentes da aplicação das leis, sendo de destacar deficiências na interpretação legislativa que ainda são visíveis no tribunal aduaneiro.

O acórdão nº 8/2012 do supremo Tribunal de Justiça português faz menção as conexões dos vários tipos legais de crime incluindo aspetos do direito aduaneiro.

### **3. CONSEQUÊNCIAS E IMPACTO DO CRIME DE DESCAMINHO ADUANEIRO**

Qualquer ilícito é, indesejável, principalmente em Estados modernos que tendem a ser de justiça social, transparentes e competitivos. O Estado para satisfazer as necessidades coletivas precisa de arrecadar os seus impostos sem que sejam notórios atos de tentativa de minimização dos encargos tributários (Machado & Costa, 2009).

A título de exemplo, o orçamento do Estado moçambicano, dependia de doações ou empréstimos externos, mas com as reformas que estão em curso esta ajuda tende a diminuir.

O descaminho aduaneiro em parte cria impactos negativos na arrecadação das receitas fiscais. Todo tipo de fraude tendente a minimizar os encargos fiscais traz impactos negativos para o país, na medida em que este falseia a concorrência, distorce o funcionamento dos mercados, influência na violação da lei, contribuintes honestos suportam peso dos desonestos ou dos que nunca pagam impostos (Machado & Costa, 2009).

Estas distorções desincentivam os contribuintes honestos, uma vez que os mesmos podem aumentar os índices de competitividade, orquestrando esquemas fraudulentos. Outro aspeto, prende-se com o fato de existir a necessidade de alargar a base tributária assim como a opção em aumentar os impostos, tornando deste modo a carga fiscal elevada, mas suportada apenas por um grupo de contribuintes.

O estudo efetuado pela (EIA, 2013) demonstra claramente dados sem incoerências; o que estava em causa no estudo efetuado era apurar o nível da desmatção da floresta e identificaram-se outras situações que acabam influenciando na área do fisco.

*“Uma análise dos dados do comércio madeireiro sino-moçambicano durante os últimos seis anos demonstra um claro padrão de corte ilegal e de contrabando de madeira. Em 2012, o governo de Moçambique registou exportações de 260.385 metros cúbicos de madeira em tora e serrada ao mundo, incluindo China, enquanto China registou*

*importações de 450.000 metros cúbicos de madeira em tora e serrada de Moçambique. A discrepância é de 189.615 metros cúbicos, constituída quase inteiramente de madeira contrabandeada”(EIA, 2013, p. 4).*

Situações de género descredibilizam o país no seu todo, provando que pouco se faz concernente a gestão de informação e do conhecimento que é a estratégia grandemente recomendada no presente trabalho para a mitigação do crime de descaminho aduaneiro.

#### **4. CRIME DE CORRUPÇÃO E INFRAÇÕES CONEXAS**

##### **4.1.CORRUPÇÃO**

O pagamento dos impostos sempre acompanhou a história da humanidade e hoje em dia em quase que imprescindível(S. A. D. Sousa, 2009).

*“O pagamento do imposto constitui o principal meio de financiamento das despesas públicas, crescidas pelas necessidades de um Estado de direito social. Ao refletir-se sobre o património individual, a imposição motiva um conjunto de escolhas fiscalmente relevantes, realizadas por cada contribuinte no sentido de diminuir o ónus tributário e potenciar a poupança fiscal”(S. A. D. Sousa, 2009, p. 13).*

O não pagamento dos impostos ou tentativas de reduzir os reais valores, pode desencadear em práticas ilícitas, culposas e fiscalmente condenáveis. O desencadear das práticas ilícitas, pode estar relacionado com uso de artifícios fraudulentos, tráfico de influências, corrupção, etc. No presente trabalho, por existir estudos empíricos que evidenciam a relação do crime aduaneiro de descaminho de direitos e a corrupção, a relação será desencadeada com enfoque à corrupção.

A corrupção não é um fenómeno novo, vem sendo debatido em vários campos, a título de exemplo, no campo religioso, literário, jurídico, social, filosófico entre outros (Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF, 2007).

Existe desde logo uma sansão moral e religiosa contra a corrupção na bíblia, “*não pervertas o direito, não faças diferença entre as pessoas, nem aceites suborno, pois o suborno cega os olhos dos sábios e falseia a causa dos justos”(Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF, 2007, p. 5).*No direito romano os funcionários que



recebessem dádivas ou presentes eram punidos, ainda que não tivesse qualquer prática ilícita(Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF, 2007).

O código do direito Canónico de 1836 estipulava: “*Quem der ou proteger o que quer que seja para alguém que exerce algum cargo na igreja, faça ou omita ilegítimamente alguma coisa, seja punido com pena justa, o mesmo se diga de quem aceita essas dádivas ou promessas*”(Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF, 2007, p. 5).Em Portugal e Moçambique por razões históricas o código penal de 1852,passou a punir o recebimento de dádiva ou presente enquanto destinados à prática de uma das funções dos funcionários(Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF, 2007).

O termo corrupção deriva do latim *corruptus* que, numa primeira aceção, significa quebrado em pedaços e numa segunda aceção, apodrecido, pútrido. A corrupção pode ser passiva ou ativa e pode ser definida como a ofensa cometida pela pessoa que promete ou oferece o suborno(Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF, 2007).

A corrupção pode ser definida como o ato de solicitar ou aceitar promessa, oferta ou tirar vantagens ou benefícios indevidos tendo em vista a realização ou não-realização de uma determinada ação.

#### **4.2.CUMPLICIDADE DOS FUNCIONÁRIOS**

O crime tributário aduaneiro designado descaminho aduaneiro ocorre muita das vezes com a participação de funcionários públicos; materializando a cumplicidade. O conceito de cumplicidade, deve ser entendido como determinação ou auxílio a um crime que todavia, sem aquela, determinação ou auxílio teria sido também realizado embora o fosse então por modo em tempo lugar ou circunstância diversas<sup>25</sup>.

Um relacionamento coerente entre duas pessoas pode ter várias características e uma delas é a cumplicidade. A cumplicidade é a sintonia, consideração que possa haver entre as pessoas.

A cumplicidade dos funcionários públicos, neste caso, funcionários da AT, sucede quando vários funcionários colaboram para a materialização de ilícitos descritos na LGT-MOZ e outra legislação. Este tipo de ação é de difícil investigação pois, para

---

<sup>25</sup> Código Penal

além de envolver funcionários aduaneiros subalternos, pode envolver o poder político, a elite governativa e comunicação social, etc. Para escamotear os reais culpados acaba-se sempre punindo funcionários públicos de baixas categorias e estes é que dão a cara em detrimento dos reais culpados, punida muita das vezes como cúmplices, encobridores nas infrações tributárias detetadas.

Outra preocupação a destacar são as dificuldades enfrentadas pelos funcionários públicos para a identificação atempada das infrações que contribuem para a prática de crimes de género. Estas situações poderiam ser sanáveis desde que houvesse: (i) redução da discricionariedade; (ii) aumento da transparência a todos os níveis; (iii) implementassem boas práticas que tornassem as instituições de tutela, particularmente para a AT, intervenientes e de níveis altos de excelência; (iv) altos níveis de fiscalização e investigação contínua; (v) melhorar os níveis de gestão da informação gerada, e produção do conhecimento a partir da mesma; (vi) Plataformas tecnológicas robustas que permitam e auxiliem no cruzamento de informação nas instituições chave para arrecadação de impostos.

Atendendo a estes aspetos, fica claro que o governo deverá certamente estudar e definir estratégias claras tendentes a inculcar ao cidadão matérias relacionadas com cidadania e ética tributária.

Os estudos efetuados pela (EIA) indicam que existem discrepâncias de dados comerciais entre a China e Moçambique concretamente no que concerne a exportação de madeira (EIA, 2013).

*“Há indicações de que, em 2012, companhias chinesas importaram entre 189615 e 215654 metros cúbicos de madeira, exportados ilegalmente - constituindo 48% de todas as importações da China do país. O estudo vai mais longe e revela que as importações chinesas de Moçambique em 2012 excedem massivamente não só as exportações licenciadas, mas também excedem o licenciamento florestal em 154030 metros cúbicos - gerando uma percentagem alarmante de 48% de corte ilegal (EIA, 2013, p. 4)”.*

Este estudo vem a revelar crimes de descaminho aduaneiro que na maioria dos casos acaba por consubstanciar o crime aduaneiro de contrabando, que custa a Moçambique milhões de dólares perdidos. Estas discrepâncias que concretizam crimes aduaneiros fizeram com que fosse desencadeada uma série de investigações por parte da agência internacional (EIA) assim como a nível do governo moçambicano.

Estas discrepâncias fizeram com que fosse desencadeada uma série de investigações por parte desta agência internacional (EIA) assim como a nível do governo moçambicano.

As conclusões destas investigações indicam conexões entre alguns funcionários da AT assim como alguns membros do governo o que mexe com aspetos de transparência do Estado moçambicano, concretamente dos órgãos de tutela. Este relatório foi mais longe, pois demonstrou que “*sobre as importações ilegais de madeira para a China são usadas técnicas de contrabando, o clientelismo político e a corrupção* (EIA, 2013, p. 1)”. Para agravar, no relatório recomenda-se a investigação de casos de corrupção dos funcionários florestais e aduaneiros.

O relatório de atividades da AT de 2011, indica que a exportação ilegal de madeira em toros identificada em Nacala-Nampula, ocorreu porque funcionários destacados para assistir ao empacotamento prestavam relatórios falsos tornando-se cúmplices nos processos de desembaraço aduaneiro ilícito. Para o efeito foram abertos seis processos disciplinares que resultaram em 3 (três) demissões, 01 (uma) despromoção e 2 (duas) absolvições (Autoridade Tributária, 2011).

No que tange a exportação ilegal de madeira em toros identificada em Cabo Delgado, em que foram apreendidos 188 contentores, foram abertos 04 (quatro) processos disciplinares, que resultaram em 01 (uma) demissão e três despromoções (Autoridade Tributária, 2011).

A tabela II indica o índice de penalizações efetuadas na altura da reforma efetuada pela firma britânica, sendo notório um decréscimo.

Tabela 2 - Tabela de Penalizações por mau comportamento

Penalizações	Pessoal Antigo	Pessoal Novo	Total
Expulsões	20	15	35
Demissões	58	35	93
Despromoções	24	15	39
Outros	16	5	21
Ilíibados	45	26	71
Sob Investigação	81	82	163
Total	244	178	422

Fonte: (Centro de Integridade Pública Moçambique, 2006)

Aspetos relacionados com a repressão dos funcionários cúmplices também são de extrema importância, e estes mecanismos, encontraram materialização na LGT-MOZ, nos capítulos III e IV, onde são notórias penas para funcionários que infringam a lei. A punição exemplar dos funcionários da AT que infringam estas normas pode servir de exemplo e ajudar na prevenção do cometimento deste tipo legal de crime, esta situação vai além dos aspetos legislativos e judiciais, pois tem um enfoque social muito forte.

## 5. GOVERNAÇÃO TRIBUTÁRIA E PASSOS CONEXOS

O cenário atual da legislação, uso de ferramentas tecnológicas robustas e inclusão de códigos de conduta que materializam valores da instituição são um caminho para a governação do risco tributário (Ireland, Hoskisson, & Hitt, 2010).

A governação do risco tributário é hoje indispensável nas organizações modernas e todas as organizações procuram a todo custo definir estratégias para os líderes e seus funcionários que visem a moralidade, ética, legalidade, reputação (Ireland et al., 2010).

Estes aspetos contribuem bastante para o desenvolvimento organizacional, na medida em que estes, influenciam nos procedimentos diários que tenderão a mitigação dos crimes tributários no seu todo.

### 5.1. ÉTICA E ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A crise do Estado de Bem-Estar veio a ajudar a mais profunda reflexão sobre a necessidade de atender aspetos relacionados com a Administração Pública, numa altura em que as exigências tendem a que o seu funcionamento custe menos e funcione melhor (Moreira, 2002).

Estas preocupações levam a que se esqueça o essencial: “*a Administração Pública não é um fim em si mesma. Deve servir os cidadãos em vez de se servir deles*”(Moreira, 2002, p. 39).

Este é um objetivo básico e bastante proclamado, embora a realidade quotidiana parece desmenti-lo (Moreira, 2002). Sendo assim é importante frisar que em qualquer reforma do Estado nunca se deve perder de vista que a Administração Pública só se justifica como uma organização ao serviço do interesse geral ou seja do bem comum (Moreira, 2002).

A administração Pública, em Estados democrático deverão obedecer aos princípios de legalidade e eficácia. Legalidade, porque o procedimento administrativo não é outra coisa senão um caminho pensado para salvaguardar os direitos e interesses legítimos do cidadão. Eficácia, porque hoje é exigível à organização administrativa que ofereça produtos e serviços públicos de qualidade (Moreira, 2002).

Nestes termos o próprio serviço público deve modificar as suas fórmulas de gestão, de modo a que no futuro, a prestação de serviços públicos de qualidade possa transformar-se numa característica essencial do seu serviço (Moreira, 2002).

*“Sabemos que todo o poder político único tende ao abuso e à corrupção, seja o poder económico, político, religiosos, etc. O Estado deve tão só, ainda que de forma fundamental, concorrer para o serviço público, para salvaguarda do interesse geral, do bem comum dos cidadãos que, sabemos, pode ser muitas vezes distinto do que, em cada momento, o Governo em exercício e as suas burocracias entedem por interesse público”*(Moreira, 2002).

O comportamento da Administração Pública deverá ser exemplar, deste modo no que concerne às reformas, deve se ter sempre presente estes dois princípios acima propostos, legalidade e eficácia sob pena de serem efetuadas reformas, com conexões fraudulentas e que não visem em última análise o interesse do cidadão.

## **5.2.MORAL NO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA**

A ética deriva do latim e significa o modo de ser, caráter. Este conceito é muita das vezes confundido com o de moral, mas este diferem na medida em que o primeiro prende-se com a reflexão sobre o porquê de consideramos determinados comportamentos válidos em detrimento de outros, enquanto moral é o conjunto de condutas e normas utilizadas como válidas.

O termo deontologia surge das palavras gregas *déon* e *déontos*, que significam dever, e logos, que significa ciência, estes termos procura definir o conjunto de princípios éticos aplicados às atividades profissionais (Marques, 2011).

Deontologia pode ser definida como um conjunto de regras de que uma profissão, ou parte dela, se dota através de uma organização profissional, que se torna a instância de elaboração, de prática, de vigilância e de aplicação destas regras. A deontologia é disciplina da Ética especialmente adaptada ao exercício de uma profissão (Marques, 2011).

É comum, ouvir-se na educação diária que determinadas ações são consideradas certas e outras erradas, para tal é necessário que se ensine desde cedo aspetos relacionados com valores impostos pela sociedade no sentido de melhorar os níveis de convivência da sociedade.

No que tange a áreas de cobranças dos impostos também não se foge a regra, há certamente a necessidade de educar desde cedo da necessidade do pagamento do tributo.

A moral no exercício da atividade tributária não deve ser apenas adstrita aos contribuintes, funcionários e outros intervenientes no processo de desembaraço aduaneiro, deverá também ser seguida pelo governo.

Para falar da moral neste âmbito temos que ter em conta conceitos como honestidade, verdade, transparência e integridade, estes conceitos representam o conjunto de valores comumente aceites para nortearem e conduzirem a vivência em comunidade (Direcção Geral Dos Impostos, 1998). A integridade no geral significa ser incorruptível, íntegro, insubornável.

Outro conceito de extrema importância na fiscalidade, é **a cidadania** que considerada como um conceito a ter em conta, pois acaba por ser um vínculo jurídico-político que, traduzindo a pertinência de um indivíduo a um Estado, o constitui perante este num particular conjunto de direitos e obrigações (Direcção Geral Dos Impostos, 1998). Tal vínculo assume, para o Estado a importância fundamental na medida em que é através dele que se define um elemento estruturante a população (Direcção Geral Dos Impostos, 1998).

É deste modo que, Paulo Jorge Madeira dos Santos, na revista fiscalidade e cidadania, considera que, *“quando os valores de ética (moralidade) se encontram em decadência, as pessoas frequentemente buscam no Estado”*. Ele realça ainda que,

*“nas sociedades modernas o Estado pouco poderá ajudar, quando os cidadãos não apresentam uma postura ética* (Direcção Geral Dos Impostos, 1998, p. 1)

Assim sendo, os valores morais devem parte de cada contribuinte em particular e em todas as áreas e fases do processo de desembaraço aduaneiro.

A tese de importância da moral nas organizações tributárias é materializada na autoridade tributária com a aprovação do código de conduta dos funcionários da AT em Moçambique, onde nele constam aspetos reconhecidos como certo e errados para os funcionários (Autoridade Tributária, 2010). O código de conduta da AT apresenta como valores básicos a confiança, o respeito, equidade, integridade, cortesias, dedicação e excelência.

### **5.2.1. FUNCIONÁRIOS**

Os funcionários desempenham um papel preponderante na instituição, daí muita das vezes serem designados peças chave, pois são na maioria das vezes influenciam nos resultados alcançados.

Organizações internacionais tais como Fundo Monetário Internacional, davam conta que era necessário efetuar mudanças no quadro organizacional da AT (Fundo Monetário Internacional, 2010). É deste modo que iniciou a reforma salarial dos funcionários da AT que culminou com a aprovação do estatuto remuneratório da AT através do decreto nº 17/2010, de 2 de Junho. Este dispositivo legal marcou uma nova etapa na vida dos funcionários em termos salariais e de recursos humanos, uma vez que os salários sofreram em alguns casos reajustes salariais acima de 100% (Autoridade Tributária de Moçambique, 2010/2011). Esta ação tornou os funcionários mais motivados, houve reorganização do quadro do pessoal e é deste modo que este estímulo salarial influenciará positivamente na responsabilização deste grupo de funcionários e quiçá a redução dos índices de envolvimento de atos ilícitos que por vezes consubstanciam crimes de descaminho (Autoridade Tributária de Moçambique, 2010/2011).

### **5.2.2. DESPACHANTES ADUANEIROS**

O exercício da atividade de despachante aduaneiro auxilia a atividade do desembaraço aduaneiro, tornando-se o elo de ligação entre a AT/Alfândegas e os contribuintes. Este exercício, de extrema importância, surge como resposta da modernização que se exige no desembaraço de mercadorias em importação, exportação, trânsito, entrada em armazém, reexportação, entre outros regimes aduaneiros.

Os despachantes aduaneiros exercem atividades do interesse público, ao nosso ver, é uma atividade bastante arriscada e aliciante, na medida em o seu exercício é de cariz deontológica delicada.

O não cumprimento dos deveres de índole deontológica por parte deste profissional, pode acarretar a responsabilidade dos mesmos. O exercício dos aduaneiros decorre em parte do dever fundamental de facilitar e intermediar a cobrança dos impostos aduaneiros.

É conceito moderno trazido pela Convenção de Kyoto tendo como base as diversas legislações aduaneiras de vários países.

Na tentativa de contextualização da figura do despachante aduaneiro na senda da reforma destaca-se, o diploma ministerial 92/2000 que definia despachante “*como pessoa coletiva licenciada pela Alfândegas para assinar e fazer despachos em nome dos donos ou consignatários das mercadorias com escritório devidamente legalizado e cujo vínculo às Alfândegas e o estabelecido na lei*”(Diploma Ministerial 92, 2000, art. nº 1).

Para além de despachantes aduaneiros existiam, ajudante de despachante, praticante de despachante, caixeiros despachantes, consignatário de despachante, ajudante caixeiro e dono ou consignatário da mercadoria, para este grupo existiam condicionalismos para a assinatura dos despachos (Diploma Ministerial 92, 2000).

O preâmbulo do Diploma Ministerial 92/2000 enunciava que “*a admissão de pessoas não preparadas convenientemente para desempenhar esta atividade reduz a eficiência dos serviços prestados pelas Alfândegas, uma vez que obriga à rejeição de documentos mal preenchidos, alargando desnecessariamente os tempos de espera dos utilizadores dos serviços*”(Diploma Ministerial 92, 2000).

Antes do diploma ministerial nº 16/2002 de 30 de Janeiro, existia um número reduzido de despachantes o que permitia um controlo deontológico mais adequado mas não conseguia responder a demanda imposta com a modernização dos serviços aduaneiros que havia iniciado em 1998.

É nestes termos, que foi aprovado o diploma ministerial 16/2002, na tentativa de responder as exigências impostas pela reforma iniciada, pesa embora o legislador continuar a levantar aspetos relacionados com a qualidade dos serviços prestados e esperados; nesta ordem de ideias, o preâmbulo, deste diploma, realçava o facto de existir admissão de pessoas sem preparação adequada para o exercício da atividade de despachante. “*A admissão de pessoas não preparadas convenientemente para*



*desempenhar esta atividade aumenta o índice de erros e reduz a eficiência dos serviços prestados pelas Alfândegas, levando muitas das vezes à rejeição de declarações mal preenchidas, alargando desnecessariamente os tempos de espera dos utilizadores dos serviços”*<sup>26</sup>(Diploma Ministerial 16, 2002).

As alíneas d) e e) do preâmbulo do mesmo diploma citado, fazia menção de que as Alfândegas continuariam a monitorar e fiscalizar os padrões de desempenho dos envolvidos no desembaraço aduaneiro de mercadorias assim como o encorajamento da criação de uma associação profissional de despachantes que partilharia com as Alfândegas os objetivos de melhoramento dos padrões deontológicos e técnicos da profissão (Diploma Ministerial 16, 2002).

A ideia da criação de uma associação de despachantes, prevista no diploma 92/2000, vem a se materializar em 2011, com a aprovação da lei 4/2011 de 11 de Janeiro. Esta lei, cria a câmara dos despachantes aduaneiros de Moçambique, pessoa coletiva de direito público e que goza de autonomia administrativa e financeira.

O artigo 3 da lei 4/2011 de 11 de Janeiro define despachante aduaneiro “ *como a pessoa singular, habilitada a praticar os atos necessários ao despacho aduaneiro de mercadorias e regulamente licenciadas. O despachante intervém com mandato de representação direta, em nome ou por conta de outrem, nos atos previstos na legislação aduaneira*”<sup>27</sup>.

O artigo 33 do diploma ministerial 16/2012 de 01 de Fevereiro<sup>28</sup> elenca todas as obrigações do declarante destacando as seguintes: (i) responsabilidade perante a AT pela autenticidade da informação contida na declaração por ele assinada ou assinada; (ii) mesmo prescrita à obrigação fiscal, o declarante continua tendo obrigações perante a administração tributária, e sempre que lhe for solicitada informação deverá apresentar a AT; (iii) os declarantes são obrigados a reunir condições referentes a manutenção dos registos e contabilidade organizada, por um mínimo de 5 anos contados da data do despacho apresentado à AT; (iv) deverá ainda cooperar com a AT no exercício aduaneiro e auditoria dos movimentos das mercadorias que sejam objeto do comércio internacional (Diploma Ministerial 16, 2012).

---

<sup>26</sup> Preâmbulo do Diploma Ministerial nº16/2002 disponível em [www.at.gov.mz](http://www.at.gov.mz) acesso em 17/03/2013

<sup>27</sup> O artigo nº 3 da lei nº 4/2011 de 11 de Janeiro disponível em [www.at.gov.mz](http://www.at.gov.mz) acesso em 14/03/2013

<sup>28</sup> Aprova regulamento de desembaraço aduaneiro de mercadorias

Antes da criação da câmara dos despachantes aduaneiros, existiam cerca de 197 despachantes aduaneiros, que variam de profissional independente a assalariados, assim como profissional independente.

### **5.2.3.TÉCNICOS DE CONTA**

A responsabilidade dos técnicos oficiais de conta decorre do dever de pagar impostos e de uma cidadania fiscal eticamente responsável, pelo que *“preocupa, incomoda, interpela, desaloja hábitos entranhados e desafia convicções e práticas sedimentadas nas instituições públicas e privadas”*(Marques, 2011, p. 11).

A figura dos técnicos de conta é de extrema importância não só em Moçambique assim como em várias partes do mundo. A importância desta figura levou o governo moçambicano a aprovar a lei 8/2012 de 8 de Fevereiro criando assim a ordem dos contabilistas e auditores de Moçambique, aprovando também o seu estatuto.

Atualmente existem onze empresas de auditoria em Moçambique, noventa e três escritórios de contabilidade e 3353 técnicos de contas registados no Ministério das Finanças, a ordem dos técnicos de conta e auditores fará com que haja maior responsabilidade nas atividades desempenhadas por esta classe.

Segundo Paulo Marques *“os técnicos oficiais de contas devem assumir a responsabilidade pelos actos realizados no exercício das suas funções profissionais, abrangendo os praticados pelos seus colaboradores ou até terceiros”*(Marques, 2011, p. 44).

## **CAPÍTULO V -PERSPECTIVAS PARA ULTRAPASSAR O CRIME DE DESCAMINHO**

### **1. TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Um sistema tributário moderno que se preze só pode ser benéfico se reunir determinadas condições. Primeiro, a simplicidade das leis fiscais, estas devem ser simples, perceptíveis, justas e equitativas (L. d. Sousa & Soares, 2011).

Em segundo lugar os cidadãos sem exceção deverão cumprir com as suas obrigações tributárias regularmente, em terceiro lugar, todas as manifestações de fraudes e manipulações devem ser permanentemente combatidas (L. d. Sousa & Soares, 2011).

Outro aspeto a ter em conta prende-se com a redistribuição da receita proveniente dos impostos coletados, o processo de redistribuição das receitas deve ser claro e transparente (L. d. Sousa & Soares, 2011).

A legislação existente não irá reverter os cenários de crimes de descaminho aduaneiro existente, contudo esta deverá ser acompanhado de um sistema de controlo interno a funcionar em pleno assim como o sistema judiciário com capacidade de investir e julgar de forma concisa o crime.

### **2. EDUCAÇÃO E CIDADANIA TRIBUTÁRIA**

Existe uma relação forte entre a educação e cidadania que derivam da novidade dos direitos e deveres dos cidadãos patentes nas leis (Centro de Investigação em Educação -Universidade de Évora, 2006).

O tema de educação e cidadania tributária visa inculcar na sociedade a necessidade de participar na atividade financeira do Estado que sobrevive mediante a arrecadação de receitas provenientes de taxas, impostos e demais imposições. O pagamento voluntário destas imposições, é bem notório quando os níveis de educação e cidadania tributária são visíveis na sociedade vide anexo 4.

É comum em vários ordenamentos jurídicos, encontrar pessoas singulares e coletivas a aderirem ao pagamento de obrigações tributárias e Moçambique não foge a esta regra. Esta aderência, por vezes é mecânica, pois muitos dos contribuintes não sabem a real precisão da sua contribuição, pois não é comum existir este tipo de educação tendentes a incutir os alunos (futuros contribuintes) da necessidade de adesão voluntária ao pagamento dos impostos.

A título de exemplo a AT, instituição recém-criada, tem procurado a todo custo alargar a base tributária e reverter cenários referenciados, em que apenas 10% da população pagava impostos, estrategicamente tem estado a intensificar na implementação do programa de educação fiscal e aduaneira assim como na popularização do imposto, através de *spots* publicitários televisivos, inseridos em vários idiomas locais, de modo a garantir que os cidadão conheçam as suas obrigações como cidadãos e deste modo se sintam estimulados a aderir ao pagamento dos impostos. De fato, é um caminho encontrado para inculcar no cidadão da necessidade do pagamento de imposto, contudo, os meios e comunicação por questões de administração transmitir informações pouco abrangentes e podem ser mal percebidas por grande parte dos cidadãos. A interpretação destas informações que passam nos órgãos de comunicação social dependerá muito de vários fatores.

Aspeto considerado motivador prende-se com o facto de a AT ter estado em contato com o Ministério de Educação-Direção Nacional do ensino primário com vista a formalizar a intenção da AT em alargar o âmbito dos programas de Educação Fiscal para todos os segmentos da sociedade Moçambicana, incluindo deste modo a faixa etária infantil, adolescentes e jovens. Deste modo na capa da 1ª a 7ª classe poderão estar descritas ações tendentes a incutir nos alunos a necessidade do pagamento do imposto (Autoridade tributária de Moçambique, 2010/2011) (Autoridade Tributária, 2011). Este é um aspeto que merece destaque e que poderá contribuir para que os contribuintes moçambicanos aprendem a lidar com a adesão voluntária do imposto.

Outro aspeto que consideramos revolucionário é o facto de AT, primar pela assinatura de memorandos de entendimento com instituições chave para o setor de arrecadação, sendo de destacar os seguintes: memorando entre AT com a CTA, instituições religiosas, entre outros. Estes memorandos assinados entre a AT e estes organismos influenciará positivamente no fortalecimento da questão de educação e cidadania tributária e uma consequente popularização de impostos e alargamento da base tributária.

### **3. INTEGRAÇÃO ECONÓMICA REGIONAL**

Atendendo e considerando que Moçambique é membro da comunidade para o desenvolvimento da África Austral (SADC), esta comunidade cobre o sul do continente

Africano ao sul do equador. Esta organização foi estabelecida em Arusha, Tanzânia em 1979 e foi lançada em 1980 em Lusaka, Zâmbia<sup>29</sup>.

A figura nº 3 ilustra os países que fazem parte desta organização, concretamente: Angola, África do sul, Botswana, Lesotho, Malawi, Maurícias, Moçambique, Namíbia, República democrática do Congo, República Unida da Tanzânia, Swazilândia, Zâmbia, Zimbabwe, Madagáscar e Seychelles, estes Estados tornaram-se membros da SADC, em 1992 através do tratado da SADC<sup>30</sup>.

Figura 3 - Países membros da SADC



Fonte [www.google.com/ingres](http://www.google.com/ingres) acesso em 23 de Março de 2013

Esta organização tem como principais objetivos: (i) o alcance do desenvolvimento e crescimento económico da África Austral; (ii) desenvolvimento de valores políticos sistemas e instituições comuns; (iii) promover e defender a paz e segurança; (iv) promover o desenvolvimento autossustentável, etc.<sup>31</sup>.

Associado a estes objetivos existem vários instrumentos legais que regem esta organização que vão desde acordos internacionais, tratados, protocolos, memorandos, pactos entre outros. Os mais destacáveis e que tem relação com o presente trabalho são o protocolo da SADC contra a corrupção assinado em Blantyre em 14 de Agosto de 2001, o protocolo sobre o comércio e serviços assinado em 18 de Agosto de 2012<sup>32</sup>.

Moçambique para além de ser membro da SADC, ratificou vários instrumentos internacionais cuja matéria se relaciona com o presente trabalho, sendo de destacar: a

<sup>29</sup> [http:// www.sadc.int/documents-publications/regional-codes-policies](http://www.sadc.int/documents-publications/regional-codes-policies) acesso aos 14 de Abril de 2013

<sup>30</sup> <http:// www.sadc.int/documents-publications/regional-codes-policies> acesso aos 14 de Abril de 2013

<sup>31</sup> <http:// www.sadc.int/documents-publications/regional-codes-policies> acesso aos 14 de Abril de 2013

<sup>32</sup> <http:// www.sadc.int/documents-publications/regional-codes-policies> acesso aos 14 de Abril de 2013

convenção das nações unidas contra a corrupção (CNUCC) e é também membro da Organização Mundial do Comércio (OMC)<sup>33</sup>.

No que concerne a CNUCC é de referir que esta convenção deliberou que os Estados partes desta convenção, estão preocupados com os problemas trazidos pela corrupção e para que os seus países se vejam livres deste fenómeno unem os seus esforços daí que Moçambique acolheu este instrumento jurídico.

Moçambique é membro do grupo regional baseado no modelo para a Africa Austral denominado *Easten and Southerm African Anti-Money Laundering group* (ESAAMLG) (*Governance- BASEL INSTITUTE ON GOVERNANCE, 2012*).

É ainda membro da *African Tax Administration Forum* (ATAF) organização internacional tributária de cooperação que congrega administrações fiscais de alguns Estados africanos, criada em 2009, Moçambique aderiu ao acordo em Junho de 2011 e o acordo foi ratificado pela resolução 15/2012, de 16 de Maio, publicada no Boletim da República nº 20, I série (Boletim da República, 2012).

Estas organizações e os seus instrumentos legais podem influenciar positivamente na organização da prevenção dos crimes de descaminho aduaneiro, tendo em conta que Moçambique faz parte desta organização e ratificou vários instrumentos internacionais que procuram prevenir práticas de corrupção e crimes conexos.

Da conjugação feita aos artigos 96º e 101º da constituição da República de Moçambique (CRM) pode se depreender que existe um enquadramento das normas internacionais, não obstante esta matéria de direito internacional levantar questões de relacionamento entre o próprio direito internacional e o direito interno; esta situação não será passível de discussão neste tema sob pena de se fugir do tema em causa.(Constituição de Moçambique, 2004)

A integração económica compreende várias fases dentre as quais zona de comércio livre ZCL e mercado comum, Moçambique caminha para a concretização da primeira fase da integração que é a ZCL. A SADC definiu 2008 como meta para a criação da ZCL na região e, em 2015, para o Mercado Comum o que significa que Moçambique deveria ter removido todas as barreiras tarifárias até Dezembro de 2007 e 2014 estes prazos foram alargados para 2012 e 2015 respetivamente(Perspetivas Económicas na África, 2011).

A integração económica pode resolver muitos dos problemas das fraudes que consubstanciam o crime aduaneiro do descaminho, pois a título de exemplo, na união

---

<sup>33</sup> <http://www.wto.org> acesso em 25 de Abril de 2013

européia existem várias medidas comuns tendentes a reduzir o índice de crimes tributários. Sendo certo que, será pela via da integração regional dos países africanos que poderão incrementar estratégias comuns tendentes a mitigar crimes desta natureza, pois o mapa demonstra existir muitas e pequenas economias nesta região e que acabam influenciando negativamente no controlo e mitigação de fraudes no comércio internacional.

Atendendo que a integração económica regional acelera o crescimento económico e o desenvolvimento sustentável não será menos certo que este esteja acompanhado de ações tendentes a reduzir práticas que tornam o crescimento económico não justo (Perspectivas Económicas na África, 2011).

Existem ações tendentes a implementar ações que reduzam estas práticas ilícitas que se enquadram nos objetivos definidos no tratado de Abuja de 1991, onde um dos principais objetivos será a comunidade económica africana, com uma moeda única (Perspectivas Económicas na África, 2011).

É importante referir que a implementação desta comunidade encontra-se na fase de criação de ZCL e a união aduaneira está prevista para 2017. A concretização está sendo condicionada pela ausência de recursos financeiros, devido a falta de coordenação e harmonização de políticas entre as organizações, fraquezas nas infraestruturas e inconsistência política das instituições.

O continente africano, concretamente a zona da África Austral deu um enorme passo por estar a materializar uma das fases da integração económica, este facto poderá influenciar positivamente na redução do crime de descaminho aduaneiro praticado ao nível da região.

A tabela 3 indica os números referentes ao movimento aduaneiro na região da SADC em 2011.

Tabela 3 - Importadores de Moçambique proveniente da SADC

Origem	Valor CIF (a)	CIF Preferencial (b)	Peso CIF Preferencial	b/a
ÁFRICA DO SUL	42,765.81	14,403.19	4213.95%	33.68%
ANGOLA	246.02	0	0.00%	0.00%
BOTSWANA	50.85	6.51	1.91%	12.80%
LESOTHO	0.04	-	0.00%	0.00%
MADAGÁSCAR	1.11	-	0.00%	0.00%
MALAWI	243.04	154.01	45.06%	63.37%
MAURÍCIAS	526.84	15.14	4.43%	2.87%
NAMÍBIA	824.43	45.33	13.26%	5.50%
RDC	1.86	-	0.00%	0.00%
SEICHELES	11.6	-	0.00%	0.00%
SWAZILÂNDIA	480.86	187.22	54.78%	38.93%
TANZANIA	459.69	72.01	21.07%	15.66%
ZÂMBIA	200.05	125.28	36.65%	62.62%
ZIMBABWE	483.94	341.8	100.00%	70.63%
<b>Total</b>	<b>46,296.12</b>	<b>15,350.50</b>	<b>4491.10%</b>	<b>33.16%</b>

Fonte:(Autoridade Tributária, 2011)

A evolução do processo de integração económica que se encontra na fase da ZCL, é notório uma aumento significativo principalmente nas importações, conforme ilustra a tabela nº 3.

Segundo o relatório da AT de 2011 em 2008, o peso das importações nesta zona africana, teve o peso de 35% tendo crescido para 40% em 2009 e em 39,54% em 2010. Este crescimento está associada à liberalização do comércio na região que ronda em 85% da pauta aduaneira(Autoridade Tributária, 2011).

#### 4.QUANTO VALE E O PORQUÊ DO SABER QUEM (KNOW WHO) NAS ÁREAS TRIBUTÁRIAS?

Atualmente vive-se num panorama de globalização, com mercados competitivos que sofrem rápidas mudanças (Santos, 2004). Atendendo que Moçambique aderiu acordos como membro de várias organizações internacionais, para lograr êxitos, é necessário que exista a gestão de conhecimento e este, seja tornado público, a todos os níveis da organização, através da sua formalização e documentação, para a posterior concretização de co- partilha e utilização.

O conhecimento pode ser explícito ou tácito. O conhecimento explícito é registado num suporte acessível a qualquer pessoa, na medida em que pode ser expresso e facilmente armazenado e distribuído (Cascão, 2004; S. J. Harryson, 2000)

Harryson apud Drucker considera que,

*“o conhecimento é construído ao longo da vida, onde vamos fixando cada explicação e relacionando-a a outras, montando deste modo esta construção sem fim. A fonte de riqueza é algo especificamente humano: o conhecimento. Se aplicarmos o conhecimento a tarefas que já sabemos como fazer, chamamos isso de produtividade. Se aplicarmos o*



*conhecimento para tarefas que são novas e diferentes, chamamos isso de inovação. Só o conhecimento nos permite atingir esses dois objetivos* (S. J. Harryson, 2000, p. 4)

Uma análise ao tipo de conhecimento *saber quem* visa analisar as partes que contribuem para o sucesso da organização com suporte básico da gestão do conhecimento, inovação e educação (S. J. Harryson, 2000). Estes e demais preceitos são comuns nos dias de hoje nas organizações, contudo o complicado é pô-los em prática.

O conhecimento das capacidades cognitivas dos indivíduos é muito importante para o conhecimento *know who*, existem vários intervenientes que podem garantir sucesso na organização ou empresa mas os que se destacam neste trabalho são os abaixo descritos (S. J. Harryson, 2000).

Gatekeepers “*peçoas (normalmente empregados) de certas empresas enviadas com o objetivo de conhecer outras peçoas, na maioria peçoas influentes que possam trazer sucesso à empresa ou organização*”.<sup>34</sup>

A espionagem “*é a prática de obter informações de caráter secreto ou confidencial sobre governos ou organizações, sem autorização destes, para alcançar certa vantagem militar, política, econômica, tecnológica ou social. A prática manifesta-se geralmente como parte de um esforço organizado (ou seja, como ação de um grupo governamental ou empresaria*”<sup>35</sup>.

Um espião “*é um agente empregado para obter tais segredos. A definição vem sendo restringida a um Estado que espia inimigos potenciais ou reais, primeiramente para finalidades militares, mas ela abrange também a espionagem envolvendo empresas (conhecida como espionagem industrial) e peçoas físicas, através de contratação de detetives particulares*”<sup>36</sup>

Os espiões hoje em dia desempenham um papel fundamental nas empresas e organizações, chegando a fazer com que as organizações adquiram vantagens competitivas, aumentem seus lucros e alcance metas a diversos níveis. Contudo, deverá ser analisada do ponto de vista que não afete aspetos éticos e que não se consubstanciem riscos morais.

---

<sup>34</sup> [http://www.citi.pt/estudos\\_multi/sara\\_rodrigues/gatekeeper.html](http://www.citi.pt/estudos_multi/sara_rodrigues/gatekeeper.html) acessado em 31-01-2013

<sup>35</sup> [http://www.citi.pt/estudos\\_multi/sara\\_rodrigues/gatekeeper.html](http://www.citi.pt/estudos_multi/sara_rodrigues/gatekeeper.html) acessado em 31-01-2013

<sup>36</sup> [http://www.citi.pt/estudos\\_multi/sara\\_rodrigues/gatekeeper.html](http://www.citi.pt/estudos_multi/sara_rodrigues/gatekeeper.html) acessado em 31-01-2013

As espionagens e espiões, no Brasil, Brasília, por exemplo um mendigo, “*está atrás de milhões de dólares desviados dos cofres públicos faz ponto em uma rua do centro de São Paulo observando a movimentação dos sonegadores em plena luz do dia. O disfarce é apenas um dos expedientes usados pela equipe de 160 funcionários da Inteligência da Receita Federal, que, em 85 missões realizadas em todo o país, de 2008 até o ano passado, recuperou R\$ 20 bilhões em tributos sonegados*”.<sup>37</sup>

#### **4.1.HIPER-CONEXÃO TRIBUTÁRIA**

A *híper conexão* é a operacionalização do conhecimento do tipo know who, focada ao conhecimento do contribuinte, onde pequenos detalhes como endereço postal, a morada, o telemóvel, o passaporte, o número de identificação tributária, o bilhete de passagem, os fornecedores, etc. são pequenos detalhes que quando conectados podem fazer muita diferença na gestão das fraudes que estão conexas ao crime de descaminho em particular e os crimes tributários em geral.

Estes aspetos aqui mencionados não serão resolvidos apenas pela aquisição de ferramentas ou plataformas tecnológicas do tipo adquirido pela AT, janela única eletrónica e e-tributação, a estas ferramentas tecnológicas deve-se acrescer técnicas típicas de gestão de conhecimento e formação dos técnicos por forma a estar a par de tudo que ocorre que pode ser útil para à ordem tributária.

Os regimes aduaneiros especiais e outros impostos especiais como o ICE já mencionado são exemplos típicos onde a gestão de conhecimento deve incidir de modo a que o cruzamento de informação seja a todos níveis da instituição e a melhoria dos níveis de arrecadação de receitas.

---

<sup>37</sup> <http://congressoemfoco.uol.com.br/noticias/nos-jornais-receita-recupera-r-20-bilhoes-com-inteligencia/>  
Extraído aos 26 de Maio de 2012

Figura 4 - Conexões e fontes de informação gerados na AT (DGA)



Fonte : (MCNet-Moçambique, 2011-2013)

A figura nº 4 descreve a variedade das fontes de informação existentes na AT, que necessitará duma adequada gestão de conhecimento sob pena de armazenamento de informação sem a devida análise.

## 5. ANÁLISE DAS MEDIDAS PROPOSTAS PARA COMBATE DO CRIME DE DESCAMINHO

O crime de descaminho aduaneiro é o início duma fraude generalizada que acaba influenciando negativamente no cálculo dos impostos cobrados internamente ( IRPS, IRPC, IVA, etc.).

A declaração de Arusha sobre boa governação e integridade nas Alfândegas, considera que a integridade é a questão fundamental para as nações em geral e particularmente para as administrações aduaneiras (Convenção de Arusha, 2003)<sup>38</sup>.

Na mesma declaração, cita-se o crime de corrupção como sendo um dos problemas severos que limita cumprimento das suas obrigações de forma eficaz, por parte dos funcionários afectos à instituição, conforme este dispositivo legal,

- (i) a redução da segurança nacional e proteção da comunidade; (ii) vazamento da receita e fraude; (iii) redução do investimento estrangeiro; (iv) aumento dos custos que por último são*

<sup>38</sup> Convenção de Arusha de 7 de Julho de 1993 (81ª e 82ª Sessões do Conselho) Revisto em Julho de 2003 (101ª e 102ª sessões do conselho)

suportados pela comunidade; (v) a manutenção de barreiras ao comércio internacional e crescimento económico; (vi) uma redução da confiança pública e confiança nas instituições do governo; (vii) uma redução do nível de confiança e cooperação entre as administrações aduaneiras e outras agências governamentais; (viii) uma redução do nível de cumprimento voluntário das leis e regulamentos Aduaneiros e baixa moral do pessoal e espírito de corpo” (Convenção de Arusha, 2003, p. 1).

Moçambique assim como grande parte dos países do mundo, têm conduzido várias reformas estruturais e essenciais para a recuperação das suas economias. A arrecadação dos impostos é fixada em metas, que devem ser alcançadas por parte da administração tributária, contudo para que se atinjam as metas fixadas pelo governo é necessário que o mínimo de condições seja criado de modo a tornar o processo de arrecadação mais célere. A tabela 4 demonstra a evolução das receitas de 1999 a 2012

Tabela 4 - Evolução da receita de 1999 a 2012

Evolução da Cobrança de Receitas - 1999/2010														
Anos	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Fonte da Informação (Conta Geral do Estado)	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	CGE	REO	Prev.
Receita Total	6.231,2	7.536,5	9.470,8	11.363,8	14.579,0	15.977,4	20.941,8	27.472,9	34.473,6	39.190,1	47.565,0	63.566,1	81.119,2	95.538,0
Receitas Correntes	6.213,9	7.436,5	9.130,0	11.357,3	14.578,6	15.942,5	19.818,1	26.463,6	32.623,6	37.449,8	46.037,0	62.167,9	79.270,1	92.998,5
Receitas fiscais	5.814,6	6.892,8	8.478,2	10.481,6	13.627,2	13.876,5	16.795,5	22.142,1	27.965,1	32.415,5	39.393,9	53.708,6	68.268,6	80.397,3
Impostos sobre Rendimentos	8,3	24,3	19,1	20,5	2.412,9	3.428,2	4.430,8	6.351,4	9.271,5	11.722,9	13.679,5	18.424,0	24.813,4	27.773,8
IRPS	0,0	0,0	0,0	0,0	1.726,8	2.382,2	2.908,9	3.784,4	4.859,1	5.957,2	6.341,5	8.629,2	10.578,2	13.229,3
IRPC	0,0	0,0	0,0	0,0	664,6	1.021,1	1.492,5	2.535,5	4.364,9	5.721,7	7.337,9	9.794,7	14.235,3	14.544,5
Impostos sobre Bens e Serviços	3.829,0	4.822,7	5.822,5	7.151,3	8.757,6	9.238,8	11.199,1	14.490,1	17.224,8	19.231,8	23.880,2	32.888,4	40.489,8	49.327,4
Imposto s/ Valor Acrescentado (IVA)	2.260,6	2.914,2	3.572,5	4.348,5	5.400,0	5.744,5	6.829,4	9.385,0	11.314,0	12.969,6	16.974,9	24.164,6	29.523,0	35.678,7
Operações internas	572,2	1.200,6	1.629,1	1.966,8	2.362,7	2.404,9	2.492,7	3.697,6	6.698,1	5.662,2	7.056,8	9.798,4	13.345,3	14.759,0
Importação	827,6	1.674,9	2.033,6	2.620,7	3.037,2	3.339,7	4.336,7	5.687,4	4.615,9	7.307,4	9.918,1	14.366,2	16.177,7	20.919,7
Imposto s/ Consumo Específico - Prod.s Nacionais	336,7	407,4	522,9	635,0	721,4	787,2	983,9	1.122,2	1.341,4	1.633,4	1.794,3	2.218,9	2.916,2	3.610,4
Imposto s/ Consumo Específico - Prod.s Importados	219,2	221,8	250,5	316,6	407,3	484,5	569,4	696,4	734,8	1.000,9	973,4	1.240,6	1.324,9	2.159,5
Impostos s/ Comércio Externo (=DAs + sobretaxa de açúcar)	1.012,5	1.279,3	1.476,6	1.851,2	2.228,9	2.222,5	2.816,4	3.286,4	3.834,7	3.627,9	4.137,5	5.264,3	6.725,6	7.878,8
Outros Impostos	1.977,3	2.045,8	2.636,6	3.309,8	2.456,7	1.209,6	1.165,6	1.300,6	1.468,7	1.460,8	1.834,2	2.396,2	2.965,4	3.296,1
Receitas não fiscais	186,2	395,2	413,3	651,0	741,2	754,4	788,9	941,7	1.346,7	1.171,3	3.034,0	4.069,5	5.223,7	3.408,7
Receitas consignadas	213,0	148,5	238,6	224,7	210,1	1.311,7	1.526,6	1.767,4	2.201,2	2.633,3	3.609,1	4.389,9	5.777,8	6.070,4
Receitas Próprias	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	707,1	1.612,3	1.110,6	1.229,7	1.508,1	2.218,8	2.940,5	3.122,1
Receitas de Capital	17,3	100,0	340,8	6,6	0,5	34,9	1.123,7	1.009,3	1.850,1	1.740,3	1.528,0	1.398,2	1.849,1	2.539,5
Produto Interno Bruto (Fonte: Quadro Macro)	57.951,5	65.630,8	84.368,4	99.479,0	110.972,7	128.668,3	151.706,9	180.241,7	207.644,0	239.775,0	266.213,0	312.751,0	371.645,0	437.313,0

Fonte: (Autoridade Tributária de Moçambique, 2012)

Analisada a tabela 4 pode se chegar a conclusão de que a reforma administrativa, tecnológica e legislativa influenciou na melhoria dos níveis de arrecadação da receita. Para além dos instrumentos jurídicos legais, com destaque para a LGT-MOZ, a adesão de Moçambique a ATAF poderá influenciar no combate ao crime de descaminho e outros ilícitos fiscais.

Assim sendo, a reforma ao sector tributário, a adesão a organizações internacionais ao nível regional e internacional, a criação de instituições fiscalizadoras e outras medidas consideradas como exemplos, serão um avanço na luta contra as práticas de descaminho aduaneiro associado a outras práticas ilícitas.



## CONCLUSÃO

O presente trabalho pretendeu analisar o crime de descaminho aduaneiro para tal foi necessário pesquisar a evolução do sistema tributário em Moçambique e efetuar o seu enquadramento geral, tendo em conta as reformas que têm sido desencadeadas. Para a prossecução desse objetivo foram apresentados os conceitos e marcos mais relevantes do processo do desenvolvimento do sistema tributário moçambicano.

A luta contra o descaminho aduaneiro será sempre uma tarefa árdua pois, foi possível verificar que existe legislação que pune esta prática e o legislador moçambicano está atento em procurar encontrar melhores formas de prevenir práticas ilícitas, como é o caso da reforma legislativa que foi abordada.

Começou-se no primeiro capítulo por fazer um enquadramento deste estudo através da apresentação do conceito de infrações tributárias que tem estado ao longo do trabalho. Através da breve descrição das diferentes conexões ao tema, pretendeu-se apresentar as diferentes tipologias do crime aduaneiro de descaminho assim como figuras afins.

Neste capítulo ficou claro que o ser humano nas decisões que toma procura sempre maximizar o seu prazer e minimizando os custos, por mais que o legislador moçambicano procure a cada ano criar reforma na legislação assim como a melhoria dos métodos e introdução de ferramentas tecnológicas que tenderão a reduzir práticas ilícitas. Os contribuintes, importadores, exportadores, agentes transitários e outros, cuja atuação seja de má-fé, procurarão sempre novos métodos para lesar o fisco, com recurso a artifícios fraudulentos de modo a maximizar o seu prazer.

Da análise foi visto que nos dias que correm, as transformações que vem ocorrendo no mundo globalizado assim como a liberação de barreiras protecionistas no comércio internacional fazem com que países que não investem nos aspetos relacionados com a gestão estratégica, sofram consequências de diversa ordem, pois, os seus modelos anacrónicos baseados em uma estrutura rígida e altamente burocrática é posta em causa. O mercado atual é altamente competitivo e está em constantes mudanças, quer no âmbito do capital humano assim como na gestão de conhecimento.

É deste modo que, o governo moçambicano tem tentado reverter estes cenários, recorrendo ao uso das ferramentas tecnológicas robustas tendentes a minimizar parte

das práticas ilícitas perpetradas pelos contribuintes de má-fé. Sendo claro que estas ações não eliminarão na totalidade as práticas ilícitas.

Outro aspeto abordado teve em conta a questão da cidadania e educação que são vetores para a inculcação de valores culturais nas matérias tributárias. A redução das práticas ilícitas passa claramente pela educação tributária da sociedade de modo a ter contribuintes com excelentes padrões de cidadania. Práticas similares a estas, com enfoque para ética e valores devem ser reforçadas principalmente para os intervenientes no processo de desembaraço aduaneiro concretamente aos funcionários aduaneiros, despachantes aduaneiros e técnicos de conta. As reformas anteriormente desencadeadas não levavam em conta aspetos relacionados com a questão da cidadania, mas com a reforma de 2006 é possível encontrar manifestações claras tendentes a educar o cidadão nas matérias relacionadas com a fiscalidade.

Aspetos relacionados com a grande extensão do país, os limitados recursos humanos e materiais, fragilidades no treino e formação dos técnicos aduaneiros, a falta de coordenação e colaboração entre as instituições intervenientes na fiscalização, falta de transparência, corrupção, tráfico de influência e a falta de uma estratégia para a fiscalização, são apontados nestes capítulo como as principais causas da fraca capacidade do Estado de controlar de forma eficaz a entrada e saída das mercadorias em Moçambique.

O combate cerrado, associado a técnicas de gestão de informação e do conhecimento são uma oportunidade para que os prevaricadores comecem a se sentir extremamente controlados e comecem a ter condutas diferentes, baseadas no pronto pagamento dos impostos sem recurso a artifícios fraudulentos.

No terceiro capítulo procurou-se fazer uma análise comparativa entre os vários ordenamentos jurídicos, com maior destaque para o sistema Português, no sentido de identificar como é que tem sido tratada a questão das infrações tributárias no seu todo, e com especial enfoque para o descaminho aduaneiro.

Da análise efetuada ficou claro que existem diferenças nas abordagens do mesmo principalmente porque o enfoque dos países comparados são membros da união europeia e que existem especificidades próprias que devem ser consideradas.

No quarto capítulo procura-se elencar as causas e consequências do crime de descaminho, tendo sido destacados aspetos relacionados com a localização geográfica do país e político-económicas.

O crime de descaminho aduaneiro influencia negativamente na função social dos impostos, é necessário que a arrecadação dos impostos tenha que ser justa de modo a materializar estas funções do Estado. Esta materialização tem de obedecer a repartição justa dos tributos por todos contribuintes, tendo em conta a sua capacidade contributiva.

De acordo com (S. A. D. Sousa, 2009, p. 284), o património de um contribuinte honesto será tanto mais castigado, quanto mais frequente se tornar a prática de defraudar o fisco mas será exigido a cada um dos contribuintes, enquanto membros da comunidade, para satisfação das necessidades do Estado.

Este pensamento típico do direito alemão e acolhido por nós na medida em que defende-se que a distribuição correta dos encargos tributários, segundo capacidade económica de cada contribuinte, poderia evitar a instrumentalização do direito penal pelo legislador fiscal (S. A. D. Sousa, 2009).

É deste modo que acolhemos este posicionamento e julgamos que o combate aos crimes desta natureza devam continuar com maior ênfase para a prevenção, com recurso a ferramentas tecnológicas que ajudam a identificar, os desonestos assim como os que não se registam nos sistemas tributários.

O quinto capítulo procura encontrar as soluções para superar este tipo de crime. Aspetos relacionados com a transparência, educação, cidadania e a integração económica regional foram apontados como parte da resolução do problema.

O facto de Moçambique ser membro de várias organizações internacionais, com destaque para a SADC e ATAF ficou visível que há necessidade de ao nível regional encontrar-se soluções conjuntas tendentes a mitigar as fraudes no seu todo, com enfoque para prevenção que foi apontada como uma das formas tendentes a reduzir e que inclui atividades que visam educar, informar e consciencializar a sociedade em geral para o cumprimento da lei e para evitar a prática dos crimes de descaminho aduaneiro ao nível regional.

Por último fizemos abordagens a medidas de controlo usadas nos países membros da OCDE e que podem ser usadas como exemplo nos países membros da SADC e ATAF.. Considerando que as medidas propostas agregam variedade de informação houve a necessidade de incluir o aspeto relacionado com a questão do *know who* que é basilar em situações de gestão de conhecimento.



## BIBLIOGRAFIA

- Autoridade Nacional da Função Pública (2006). Programa da reforma do sector público - fase II (2006-2011) Disponível em [http://www.portaldogoverno.gov.mz/docs\\_gov/programa/ref\\_sec\\_pub\\_fII\\_06\\_11/Programa\\_Reforma\\_Sector\\_Publico\\_Fase\\_II.pdf](http://www.portaldogoverno.gov.mz/docs_gov/programa/ref_sec_pub_fII_06_11/Programa_Reforma_Sector_Publico_Fase_II.pdf)
- Autoridade Tributária. (2010). Boletim Informativo nº 47 <http://www.at.gov.mz/boletinsinfo/BI-2010/bi-47-2010.pdf>
- Autoridade Tributária (2010).Boletim Informativo 48 Diponível em <http://www.at.gov.mz/boletinsinfo/BI-2010/bi-48-2010.pdf>
- Autoridade Tributária (2010/2011). Boletim informativo 51.Disponível em <http://www.at.gov.mz/boletinsinfo/BI-2010/bi-51-2010.pdf>
- Autoridade Tributária. (2011). Relatório de Actividades de 2011. Disponível em <http://www.at.gov.mz:relatórios>.
- Autoridade Tributária de Moçambique (2012)-Plano de acção de acção - Reforma Tributária 2011-2014.
- Beleza, T. P. (1985). Direito Penal I, Lisboa, Editora AAFDL
- Cascão, F. (2004). Entre a gestão de competências e a gestão do conhecimento:Um estudo exploratório de inovações na gestão das pessoas. Lisboa, Editora RH.
- Catarino, J. R., & Guimarães, V. B. (2012). Lições de Fiscalidade, Coimbra, Editora Almedina.
- Centro de Estudos Fiscais. (1998). Noções Gerais de Direito Aduaneiro.
- Centro de Integridade Pública Moçambique. (2006). Corrupção e Integridade nas Alfândegas de Moçambique. Disponível em <http://www.cip.org.mz/cipdoc>.
- Centro de Investigação em Educação -Universidade de Évora. (2006). Educação e Cidadania.
- Christensen, J. Paraísos Fiscais e corrupção—uma luta global. [http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/tematicosd2007\\_bra.pdf](http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/tematicosd2007_bra.pdf)
- CIP-Moçambique. (2009). Carvão Mineral em Moçambique .Disponivel em <http://www.cip.org.mz/cipdoc>
- Código Penal(1966) Disponível em [http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=109&tabela=leis](http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=109&tabela=leis)
- Código do Imposto sobre o consumo específico (2009)
- Constituição de Moçambique. (2004).

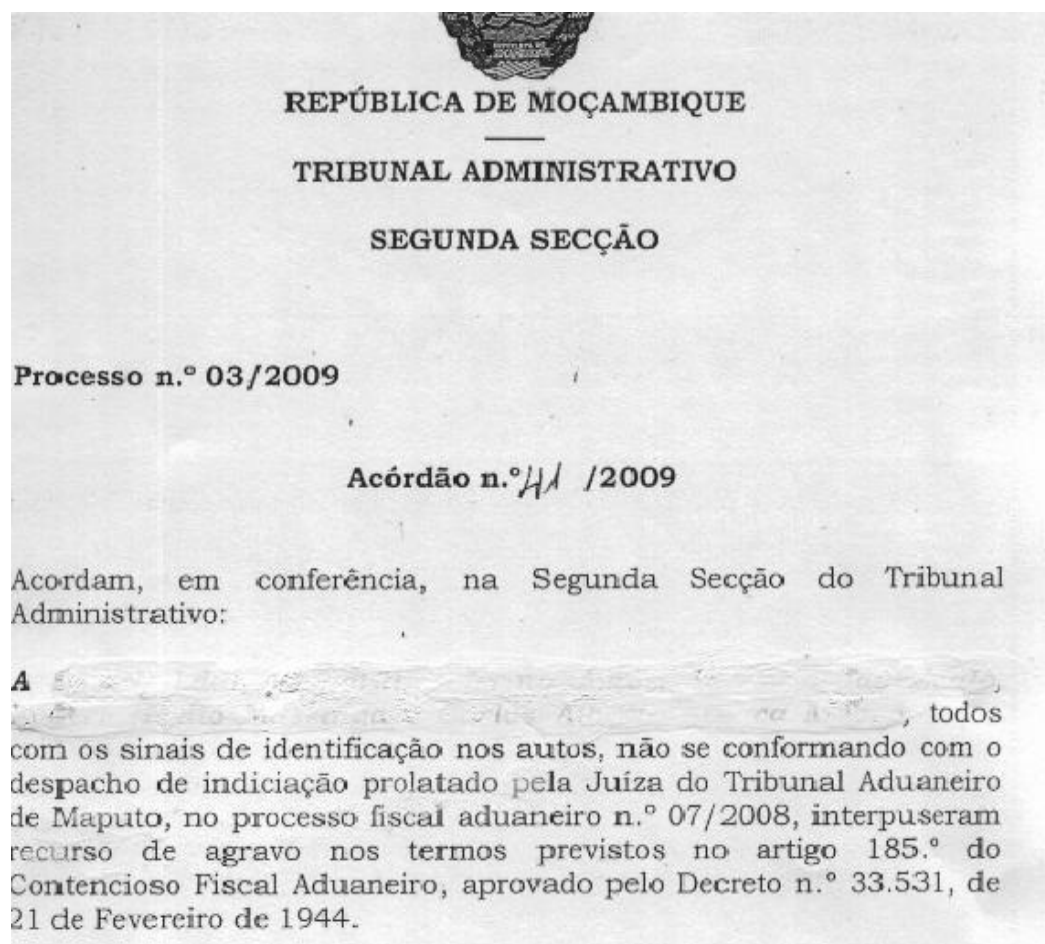
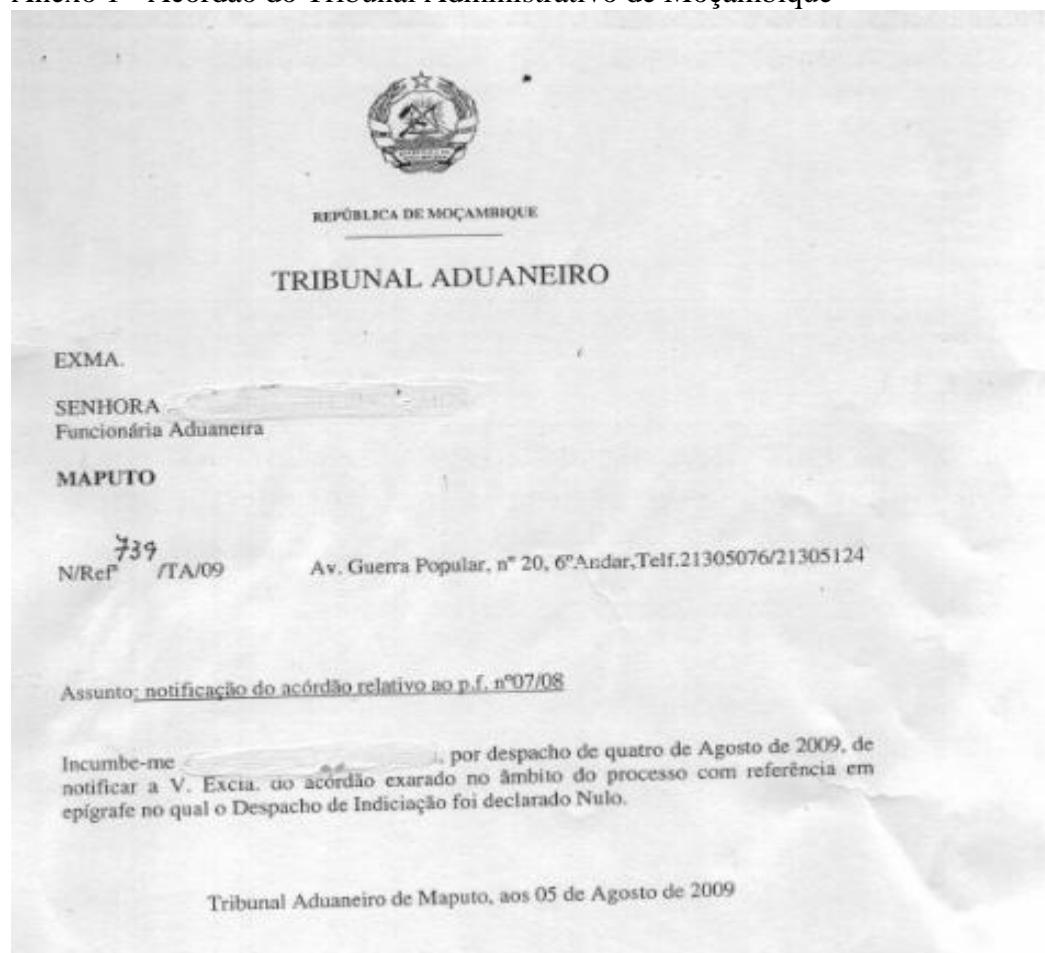
- Convenção de Arusha. (2003). Declaração do conselho de cooperação aduaneira sobre boa governação e integridade nas alfândegas.
- Crown Agents. (1997-2006). Customs Reform Programme  
The modernisation of Alfândegas de Moçambique. Disponível em <http://www.crownagents.com>
- Contencioso Aduaneiro colonial (1944). Disponível em <http://memoria-africa.ua.pt/catalog.aspx?q=T1%20contencioso%20aduanheiro%20colonial>
- Contencioso Aduaneiro (1962) Disponível em <http://memoria-africa.ua.pt/Catalog.aspx?q=DE%20regulamentacao%20aduaneira&p=3>
- Diploma Ministerial nº16. (2002) 30 de Janeiro -Aprova o regulamento do Exercício da Atividade de Despacho de Mercadorias. Disponível em <http://www.atneia.com>
- Diploma Ministerial nº 16. (2012). 01 de Fevereiro - Aprova o regulamento do Desembaraço Aduaneiro de Mercadorias. Disponível em <http://www.atneia.com>
- Diploma Ministerial 92. (2000). Aprovava o regulamento do Licenciamento de Atividade de Despacho de Mercadorias. Disponível em <http://www.atneia.com>
- Direcção Geral Dos Impostos. (1998). Ciência e Técnica Fiscal. Boletim, 392.
- Diário do Governo (1886) de 30 de Setembro Aprova o Código Penal. Disponível em <http://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigação/1274.pdf>
- EIA. (2013). Conexões de primeira classe- Contrabando corte ilegal de madeira e Corrupção em Moçambique. *Revista*. <http://www.eia-global.org/PDF/EIAFirstClassConnectionsPortuguese.pdf>
- Fernandes, C. d. S. F. (2010). A criação da figura de Técnico Oficial de Contas Públicas (TOCP) como forma de melhorar a accountability na gestão pública. Disponível em <http://hdl.handle.net/10071/2001>
- Ferreira, C. M. (2008). O crime aduaneiro de contrabando de circulação. *Verbo juridico*. [http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/crime\\_contrabandocirculacao.pdf](http://www.verbojuridico.com/doutrina/penal/crime_contrabandocirculacao.pdf)
- Ferreira, M. C. d. (2010). Lições de Direito Penal Parte geral I e II. Lisboa, Editora Almedina.
- Fundo Monetário Internacional. (2010). Reforma da Tributação para aprimoramento do ambiente de negócios e mobilização dos recursos para o desenvolvimento. [http://www.cedsif.gov.mz/docs/tecnicos/Relatorio\\_de\\_Fim\\_da\\_FASE\\_2\\_do\\_SI\\_STAFE.pdf](http://www.cedsif.gov.mz/docs/tecnicos/Relatorio_de_Fim_da_FASE_2_do_SI_STAFE.pdf)
- Gonçalves, M. L. M. (2007). Código Penal Português-Anotado e comentado. Lisboa, Editora Almedina.
- Gonçalves, N. (2010). Economia não registada em Portugal, Editora. Húmus. Disponível em <http://www.gestãodefraude.eu/>.

- Governance- Basel institute on governance. (2012). Visão geral e Análise do Pacote Legislativo Anti-corrupção de Moçambique Análise Jurídica. Disponível em [http://www.basedgovernance.org/fileadmin/docs/publications/commissioned\\_studies/mocambique\\_Análise\\_juridica](http://www.basedgovernance.org/fileadmin/docs/publications/commissioned_studies/mocambique_Análise_juridica).
- Governo, D. d. (1852). Código Penal. Disponível em <http://www.fd.unl.pt/anexos/Investigacao/1274.pdf>.
- Harryson, S. J. (2000). Managing Know-Who based companies: a multinetworked approach to knowledge and innovation management. Cheltenham, Ed. Edward Elgar
- Henriques, M., Reis, J., & Loia, L. (2006). Educação para a cidadania-saber e inovar, Lisboa, Plátano Editora.
- Ibraimo, I. (2002). O Direito e a Fiscalidade. Maputo, s.a.
- Iniciativa conjunta da polícia Judiciária -DGCI e IGF. (2007). Contra a corrupção: Integridade e Transparência.
- Ireland, R. D., Hoskisson, R. E., & Hitt, M. A. (2010). Strategic Management: Competitiveness and Globalization, Concepts and Cases. South-Western,(9th), 247-288.
- Legislação Fiscal, C. (2012 e 2013) - Códigos Tributários e Legislação Conexa, Porto, Porto Editora.
- Lei Geral Tributária Moçambicana. (2006) Aprovada pela Lei nº 2/2006 de 22 de Março. Disponível em [http://www.at.gov.mz/Legisgeral/lei\\_2-2006.pdf](http://www.at.gov.mz/Legisgeral/lei_2-2006.pdf)
- Lei que cria a AT-Aprovada pela lei nº 1(2006) de 22 de Março. Disponível em [http://www.at.gov.mz/Legisgeral/lei\\_1-2006.pdf](http://www.at.gov.mz/Legisgeral/lei_1-2006.pdf)
- Machado, J. E. M., & Costa, P. N. (2009). Curso de Direito Tributário, Coimbra, Coimbra Editora
- Marques, P. (2011). Responsabilidade Tributária dos gestores e dos técnicos Oficiais de contas. Coimbra, Coimbra Editora.
- MCNet-Moçambique. (2011-2013) Legislação Aduaneira. Disponível em <http://www.mcnet.co.mz/leis>
- Moreira, J. M. (2002). Ética Democracia e Estado: para uma nova cultura da Administração Pública. Cascais, Editor Principia.
- Mosse, M. (2004). Corrupção em Moçambique: Alguns elementos para debate. [http://macua.blogs.com/mocambique\\_para\\_todos/files/corruptaomocambique\\_mosse.pdf](http://macua.blogs.com/mocambique_para_todos/files/corruptaomocambique_mosse.pdf)

- Nabais, J. C. (2006). Direito Fiscal. Lisboa, Editora Almedina.
- Nabais, J. C. (2011). Direito fiscal. Almedina, Lisboa, Almedina.
- Passos, S. (2006). Contra-Ordenações. Lisboa, Lisboa, Almedina.
- Pereira, R. P. (2008). O crime fiscal no contexto ibérico.  
[http://www.verbojuridico.com/doutrina/administrativo/fiscal\\_contextoiberico.pdf](http://www.verbojuridico.com/doutrina/administrativo/fiscal_contextoiberico.pdf)
- Perspectivas Económicas na África. (2011). Desenvolvimentos da Integração Regional em África. Disponível em <http://www.africaneconomicoutlook.org/po/>
- Pieroni, L., & d'Agostino, G. (2013). Corruption and the effects of economic freedom. *European Journal of Political Economy*, 29, 54-72.
- Portal da Inspeção Geral de Finanças Portugal. <http://www.igf.min-financas.pt/inflegal>
- Rodrigues, V. (2007). Análise Económica do Direito: uma introdução, Coimbra Almedina.
- Santos, M. J. N. (2004). Gestão de recursos humanos: teorias e práticas. Sociologias. Disponível em <https://aquila.iseg.utl.pt/aquila/fin>
- Sepúlveda, J. G. (1944). Causas e efeitos do descaminho de direitos no distrito de Tete U. d. Aveiro & M. d. Á. e. d. Oriente (Eds.), Disponível em <http://memoria-africa.ua.pt/Catalog.aspx?q=TI%20causas%20e%20efeitos%20do%20descaminho%20de%20direitos%20no%20distrito%20de%20tete>
- Silva, A. F. d. (2007). Princípios Estruturantes do Contencioso Tributário, Lisboa, Editor Dislivro.
- Soiri, L. (1999). Moçambique: aprender a caminhar com uma bengala emprestada? [http://www.ecdpm.org/Web\\_ECDPM/Web/Content/Download.nsf/0/50BB91F7FF0D326CC125799C00436945/\\$FILE/99-013P-Soiri\\_ff\\_.pdf](http://www.ecdpm.org/Web_ECDPM/Web/Content/Download.nsf/0/50BB91F7FF0D326CC125799C00436945/$FILE/99-013P-Soiri_ff_.pdf)
- Sousa, L. d., & Soares, D. (2011). Em memória de Saldanha Sanches transparência, justiça, liberdade. Lisboa, RPC Edições.
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). Como fazer investigação, dissertação, teses e relatórios segundo Bolonha. Lisboa, Pactor Editora.
- Sousa, S. A. D. (2009). Os crimes Fiscais. Coimbra, Coimbra Editora
- USAID (2009) Revisão do PARPA II—Sistema Tributário em Moçambique. [http://www.tipmoz.com/library/resources/documents/parpa\\_ii\\_review\\_tax\\_system\\_in\\_mozambique\\_volume\\_i\\_port\\_version.pdf](http://www.tipmoz.com/library/resources/documents/parpa_ii_review_tax_system_in_mozambique_volume_i_port_version.pdf)
- Vasques, S. (1998). A reforma fiscal em Moçambique: Curso e contradições. [http://www.sergiovasques.com/xms/files/Artigos/Africa\\_Brasil/A\\_Reforma\\_Fiscal\\_em\\_Mocambique.pdf](http://www.sergiovasques.com/xms/files/Artigos/Africa_Brasil/A_Reforma_Fiscal_em_Mocambique.pdf)
- Waty, T. A. (2004). Introdução ao Direito Fiscal (w. a. w. Editora Ed.). Maputo.



## **ANEXOS**





Em sede de vista inicial, o Digníssimo Magistrado do Ministério Público nesta instância coloca questões processuais que requerem uma apreciação imediata. Com efeito, e para melhor aquilatar o assunto, transcreve-se a promoção:

“Visto.

1.º

Os presentes autos respeitam ao recurso aduaneiro interposto pela empresa [redacted], e pelos senhores [redacted], sendo de impugnação do douto despacho de indicição proferido nos autos do Processo Fiscal Aduaneiro n.º 7/2008, do Tribunal Aduaneiro da Cidade de Maputo.

2.º

Trata-se de um processo desorganizado, com a colaboração do Digno Magistrado do Ministério Público junto do Tribunal *a quo*, em que a prova da indicição foi feita, em certos casos, na base de fotocópias não certificadas de documentos, sem a sequência da tramitação processual devida, relativamente a determinadas peças processuais.

3.º

No fundamental, salienta-se a falta da acusação do Digno Magistrado do Ministério Público, havendo apenas a deduzida pela Direcção Geral das Alfândegas (fls. 111 a 113), entidade instrutora, nos termos do disposto no artigo 7 da Lei n.º 10/2001, de 9 de Julho, e assistente do Ministério Público junto do Tribunal da causa, *ex vi* do artigo 21, da mesma Lei.

4.º

Essa acusação foi deduzida unicamente contra a empresa Lda. e, sem que esta tivesse sido notificada para a contestar, foi proferido o despacho de indicição, abrangendo outras pessoas, que não foram acusadas pelo Ministério Público, nem pelas Alfândegas.

despacho de indicição seguidamente proferido, sem qualquer outra formalidade ou diligência (fls. 117 a 122 e 123).

• 6.º

O Magistrado do Ministério Público não fez qualquer observação a respeito, tendo promovido o prosseguimento dos autos, posteriormente ao despacho de indicição (fls. 123), sem que se saiba em que sentido.

7.º

Acresce que a Direcção Geral das Alfândegas não foi notificada sobre o facto de o despacho de indicição ter tomado posição diversa da acusação por ela deduzida.

8.º

Depois da promoção do Magistrado do Ministério Público (fls. 123), os autos não foram conclusos à Juíza do Tribunal *a quo*, tendo se seguido as notificações aos indiciados, sem que se saiba a posição da Juíza sobre a referida promoção.

9.º

Contrariamente à posição sustentada, na questão prévia, pela Juíza do Tribunal *a quo*, não existe qualquer intempestividade na interposição ou na alegação, quanto mais não seja porque ela própria praticou actos jurisdicionais depois de esgotado o seu poder, verificado a partir da proferição do despacho de indicição – *ex vi* do artigo 666.º, n.º 1, do Código do Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo fiscal aduaneiro.

10.º

Salvo o devido respeito, após a proferição do despacho de indicição, segue-se a notificação das partes processuais, podendo este ser impugnado em via de agravo, como aconteceu, ou contestação, após o respectivo trânsito em julgado.

11.º



12.º

Dizemos que nem todos os arguidos foram notificados do despacho de indicição, porquanto, dos autos constam mandados não certificados, em forma de fotocópias, sem que se saiba o destino dos respectivos originais, que deveriam constar do processo.

13.º

Também, o facto de se terem ordenado diligências de instrução, significa que as partes deverão ser notificadas do respectivo resultado que, no caso vertente, se trata de documentos posteriormente juntos nos autos, que interessa aos arguidos pronunciarem-se sobre a prova por eles produzida, daí, mais uma vez, que os recursos e alegações se mostrem tempestivos.

14.º

Dadas as nulidades invocadas, que enfermam o processo e comprometem o êxito do despacho de indicição proferido,

promovo a declaração da sua nulidade, ordenando-se a baixa dos autos à primeira instância, para a proferição de um novo despacho, considerando a prova produzida posteriormente ao primeiro despacho de indicição, com base nos documentos solicitados pela Juíza do Tribunal *a quo*, observando-se, em seguida, as legais formalidades."

Colhidos os vistos legais, resta analisar e decidir.

Do compulsar dos autos, constata-se que a acusação é do assistente do Ministério Público, contrariamente ao que deveria ser, conforme prescreve o artigo 20 da Lei n.º 10/2001, de 9 de Julho.

A decisão da causa indicia pessoas que não foram acusadas, nem ouvidas previamente, para apresentarem a sua defesa. Aliás, mesmo a empresa acusada não teve conhecimento da acusação, para, querendo, se defender.

Estes aspectos processuais e os demais referidos na promoção do Digníssimo Magistrado do Ministério Público, que se defere, tornam nulo o despacho de indicição, por força do disposto na alínea b) do artigo 194.º do Código do Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao processo fiscal aduaneiro.

Pelo exposto e nestes termos, os Juizes Conselheiros desta Secção, decidem declarar nulo e de nenhum efeito o despacho de indicição recorrido e mandar baixar os autos ao Tribunal *a quo*, para cumprir com as formalidades preteridas, analisar e decidir a causa, considerando todas as provas produzidas.

Sem custas.

Registe-se e notifique-se.

Maputo, 02 de Julho de 2009.

Estes aspectos processuais e os demais referidos na promoção do Digníssimo Magistrado do Ministério Público, que se defere, tornam nulo o despacho de indicição, por força do disposto na alínea b) do artigo 194.º do Código do Processo Civil, subsidiariamente aplicável ao processo fiscal aduaneiro.

Pelo exposto e nestes termos, os Juizes Conselheiros desta Secção, decidem declarar nulo e de nenhum efeito o despacho de indicição recorrido e mandar baixar os autos ao Tribunal *a quo*, para cumprir com as formalidades preteridas, analisar e decidir a causa, considerando todas as provas produzidas.

Sem custas.

Registe-se e notifique-se.

Maputo, 02 de Julho de 2009.

## Anexo 3 – GLOSSÁRIO

### GESTÃO DE CONHECIMENTO

**Capital Intelectual** - conjunto de ativos que, apesar de não estarem refletidos na contabilidade tradicional, geram valor para a organização, na medida em que transformam o conhecimento e os restantes ativos intangíveis em recursos geradores de riqueza.

**Capital Operacional** (nível da organização) inclui a propriedade intelectual, os processos, as bases de dados, a flexibilidade; esta requer informação referente a planos e dados e requer equipamento e material informático para suporte da tecnologia.

**Conhecimento Explícito** é formal, claro, regado e fácil de ser comunicado. Pode ser formalizado em textos, desenhos, diagramas, etc., assim como guardado em bases de dados ou publicações. Normalmente está registado em artigos, revistas, livros e documentos.

**Conhecimento tácito** é aquele que o indivíduo adquiriu ao longo da vida, que está na cabeça das pessoas. Normalmente é difícil de ser formalizado ou explicado a outra pessoa, pois é subjectivo e inerentes as habilidades de uma pessoa, como *know-how*.

**Gestão do Conhecimento (GC)** - área de saber que se dedica ao estudo de controlo, gestão de informação nas diversas áreas da organização.

**Saber o quê:** conhecimento acerca de factos (perto da informação). Os incentivos à sua codificação estão a aumentar (ex. apresentação e design de produtos).

**Saber porquê:** razões por detrás das decisões. Os incentivos à explicitação e codificação estão a aumentar (a cooperação está facilitada pela tecnologia).

**Saber como:** modo de resolver o problema. Em causa estão os sistemas periciais e de simulação.

**Saber quem:** quem está envolvido. Codificação num estágio muito primitivo.

### GLOSSÁRIO DAS ALFÂNDEGAS

**Controlo Aduaneiro**-conjunto de medidas adotadas pelas autoridades aduaneiras para assegurar a conformidade com as leis e regulamentos, cuja aplicação está sob sua responsabilidade.

**Declaração Aduaneira** – é a prestação de informação a através das quais o declarante indica as mercadorias e o respetivo regime aduaneiro aplicável, feita mediante o preenchimento, documento único, documento simplificado.

**Despacho aduaneiro**-conjunto de formalidades mediante as quais é verificada a exatidão dos dados constantes da declaração aduaneira, em relação às mercadorias, aos documentos apresentados e às mercadorias e à legislação específica, com vista ao desembaraço aduaneiro.

**Direitos aduaneiros e demais imposições**- é a variedade de tributos que podem ser direitos aduaneiros, impostos, taxas e outras rendas que devem ser pagas aquando das importações, exportações e que a cobrança esteja a cargo das Alfândegas.

**Documento único**- é uma declaração aduaneira de mercadorias que entra ou sai do país, independentemente do regime aduaneiro que lhe seja aplicado.

**Documento único abreviado**- é uma abreviada de declaração aduaneira para importação ou exportação de mercadorias em valores reduzidos.

**Documento simplificado** é a forma de declaração aduaneira usada para importações de bens de separados de bagagens trazido por viajantes, em excesso das suas franquias, para o uso pessoal sem fins lucrativos.

**Exportação-saída de mercadorias do território aduaneiro.**

**Importação**-é a entrada de mercadorias no território aduaneiro.

**Mercadorias**- é todo o bem que pode ser objeto de comércio internacional, ou seja passível de ser importado ou exportado.

**Regime aduaneiro**- é o conjunto de procedimentos aduaneiros específicos aplicáveis às mercadorias, meios de transporte e outros bens, pela autoridade aduaneira.

**Território aduaneiro** – todo o espaço geográfico em que a república de Moçambique exerce a sua soberania.

# notícias

Director: Rogério Siteo, Maputo, Sexta-Feira, 16 de Abril de 2010

## Canais

- » [Ultima hora](#)
- » [Primeiro Plano](#)
- » [Capital](#)
- » [Província Em Foco](#)
- » [Nacional](#)
- » [Politica](#)
- » [Economia](#)
- » [Opinio](#)
- » [Ciência e Ambiente](#)
- » [Recreio e Divulgação](#)
- » [Informações úteis](#)
- » [Desporto](#)
- » [Internacional](#)
- » [Página da Mulher](#)

[Homepage](#) > [Caderno de Economia e Negócios](#) > FISCALIDADE - Potencial contribuinte: Noventa por cento fora do sistema tributário

## Caderno de Economia e Negócios



### FISCALIDADE - Potencial contribuinte: Noventa por cento fora do sistema tributário

UMA larga fasquia dos moçambicanos não paga impostos e nem está registada como contribuinte o que se reflecte num baixo nível de colectas e um elevado coeficiente de perdas fiscais. As estimativas apontam que cerca de 90 por cento do universo potencial de contribuintes (ou seja, em idade fiscal activa) não estão registados como contribuintes. A fraude fiscal, os benefícios fiscais fora dos termos e prazos fixados por Lei da Assembleia da República e muitas outras irregularidades de natureza funcional da máquina fiscal contribuem para o grande défice orçamental perpetuando uma grande dependência do país pelos parceiros de apoio internacional.

Maputo, Sexta-Feira, 16 de Abril de 2010:: Notícias

Em 2006 o Governo criou, a Autoridade Tributária de Moçambique (AT) com a missão de, entre vários objectivos, administrar e controlar as receitas públicas de natureza tributária, desenvolvendo esforços para redução do défice orçamental e proceder a fiscalização e controlo aduaneiros das estradas e saídas de bens, meios de transporte e pessoas ligadas a esses bens ou meios de transporte no território aduaneiro do País.

A criação da AT e a sua entrada em funcionamento constituiu o ponto mais alto da reforma institucional levada a cabo na administração fiscal e aduaneira, com vista à criação de condições para a maximização da colecta de tributos, facilitação do comércio legítimo e melhoria de ambiente de negócios em Moçambique.

No domínio da arrecadação de receitas do Estado, os dados a que tivemos acesso indicam que de 2006 a 2009, as receitas cresceram gradualmente, tendo sido cobrados 27.796,66 milhões de meticais em 2006 equivalente a 15,7 por cento do PIB a preços correntes, e a 32,7 de crescimento nominal, quando comparadas com a colecta de 2005; em 2007 a cobrança situou-se em 34.473,63 milhões de meticais, equivalentes a 16,6 por cento do PIB e a uma taxa de crescimento nominal de 24 por cento; em 2008 cobraram-se 39.190,07 milhões de meticais e o rácio fiscal situou-se em 16,4 por cento equivalentes a 13,7 por cento de crescimento nominal; em 2009, a cobrança situou-se em 47.3 biliões de meticais, equivalentes a 17,7 do PIB Orçamental e a um crescimento nominal de 20,2 por cento face a receita arrecadada no ano anterior, ultrapassando, assim as metas orçamentais estabelecidas.

Na tentativa de fazer com que mais moçambicanos paguem o imposto o que naturalmente irá contribuir para uma cada vez maior redução do défice orçamental, o Governo, lançou esta semana a Campanha sobre Educação Fiscal e Popularização do Imposto numa acção que tem por objecto, promover a divulgação de forma abrangente, clara e objectiva da razão da existência do imposto, a sua função social e os ganhos, advenientes da sua arrecadação para a sociedade no geral.



Na verdade, cobrar imposto visa arrecadar receitas para a criação de infra-estruturas e serviços básicos para a população, mas mais do que isso, com o imposto o Estado prossegue a sua função social, nomeadamente a edificação de uma sociedade mais justa e solidária.

Para o Primeiro-Ministro, Aires Ali, a campanha pretende também promover a cidadania fiscal e dessa forma, a popularização do imposto, e tem enquadramento no Programa Quinquenal do Governo recentemente aprovado pela Assembleia da República.

Defende neste caso, que o imposto não deve ser entendido como mera obrigação do cidadão, mas como o exercício de cidadania. A cidadania fiscal, para Aires Ali, pressupõe que o cidadão tenha consciência da sua obrigação de pagar o imposto, cumprindo com todos os deveres fiscais advenientes da sua condição de contribuinte e, simultaneamente, esteja ciente do seu papel no acompanhamento da correcta aplicação dos recursos públicos.

Embora reconheça a importância do Imposto no desenvolvimento do país, Salimo Abdula, presidente da Confederação das Associações Económicas de Moçambique (CTA), um organismo que representa o sector privado, defende um sistema de impostos adaptado à realidade do país, que permita que mais pessoas, mais empresas se sintam atraídas a cumprir com as suas obrigações fiscais.

Para o efeito, sugere que se devia optar por um processo de pagamento de impostos com procedimentos simplificados, número de impostos reduzidos, tempo de pagamento também reduzido e uma administração fiscal moderna.

Promete que serão redobrados esforços de recuperação das perdas fiscais, decorrentes quer da elisão, quer da fraude e da grande evasão fiscal, através do aperfeiçoamento e formação especializada de quadros afectos nos diversos sectores da instituição.



## PAGAR IMPOSTO É UMA QUESTÃO DE CIDADANIA

Maputo, Sexta-Feira, 16 de Abril de 2010:: Notícias

Numa mensagem fortemente didáctica, o Primeiro-Ministro, Aires Ali começou por afirmar que o imposto não deve ser entendido como uma mera obrigação do cidadão, mas como o exercício de cidadania. Tal pressupõe que o cidadão tenha a consciência da sua obrigação de pagar o imposto, cumprindo com todos os deveres fiscais advenientes da sua condição e, simultaneamente, esteja ciente do seu papel no acompanhamento da correcta aplicação dos recursos públicos.

Para Aires Ali, a Administração Pública, no geral, deve promover a cidadania fiscal, na cadeia dos seus actos administrativos, primando pela imparcialidade e excelência, dando ao contribuinte a indispensável confiança na correcta e racional utilização dos recursos públicos na prossecução de fins de interesse público.

As empresas públicas, os bancos comerciais e todo o tecido empresarial, no acto de prestação de serviços ou fornecimento de bens, também têm um papel-chave na promoção da cidadania fiscal, sendo para tal relevante que nos seus actos contratuais dêem primazia a prevalência da lei, incorporando nos documentos o NUIT, instrumento basilar para o cumprimento das obrigações fiscais.

É preciso que, segundo o PM, cada cidadão desenvolva a cultura da exigência da factura ou recibo nas transações de que participa e que reciprocamente os agentes económicos também tenham como princípio a emissão de documentos credíveis, justificativos das operações de compra e venda que realizam, de modo a potenciar-se a veracidade dos actos de comércio e otimizar-se a colecta de receitas para o estado.

"Um Estado só é forte quando alcança uma plena autonomia na decisão de como realizar a despesa pública em prol do bem-estar social. Isso acontece quando tem capacidade de gerar recursos a partir dos impostos – forma tradicional de mobilização de recursos para o orçamento do Estado – em quantidade suficiente para fazer face à tabela de despesa pública", disse Aires Ali sublinhando que para tal, é imprescindível que exista uma cumplicidade positiva entre os funcionários e agentes da administração pública e o cidadão contribuinte.



## PRIVADOS POR UM FISCO ADAPTADO À REALIDADE

Maputo, Sexta-Feira, 16 de Abril de 2010:: Notícias

O Presidente da Confederação das Associações Económicas de Moçambique (CTA), Salimo Abdula defendeu, na ocasião, que a sua agremiação é por um sistema de impostos adaptado a realidade do país, que permita que mais pessoas, mais empresas se sintam atraídas a cumprir com as suas obrigações fiscais.

"Para isso, somos por um processo de pagamento de impostos com procedimentos simplificados, número de impostos reduzidos, tempo de pagamento também reduzido e uma administração fiscal moderna".

Salimo Abdula entende que a concretização de todos estes pressupostos iria tornar Moçambique um país atractivo a investimentos e mais empresas e cidadãos passariam a pagar impostos.

Sugeriu que através de acções de sensibilização, divulgação e formação deve-se desenvolver a cultura de pagamento dos impostos, suas necessidades e objectivos. Contudo, os contribuintes devem sentir que os impostos estão a ser devidamente aplicados e o desenvolvimento do país se faça sentir.

A fonte reiterou que a CTA está disposta a continuar a colaborar com o Governo para que cada vez mais empresas transitem para o sistema formal e cumpram devidamente com as suas obrigações fiscais.

Segundo Salimo Abdula, a CTA está ciente da importância da educação fiscal daí que através do seu pelouro da Política Fiscal, Aduaneira e Comércio Internacional, em parceria com a Autoridade Tributária de Moçambique, tem vindo a desenvolver acções anuais de formação em todas as capitais provinciais, sobre matérias de carácter fiscal e aduaneira como, o Código do IVA, sensibilidade no cumprimento da obrigação de facturação em IVA, procedimentos sobre fiscalização de mercadorias em circulação e regime geral de infracções tributárias.



## RENDIMENTOS MÚLTIPLOS NÃO SÃO DECLARADOS

Maputo, Sexta-Feira, 16 de Abril de 2010:: Notícias

Reforçando a ideia de que a maioria dos moçambicanos com idade fiscal activa não está registada como contribuinte, Rosário Fernando sublinhou que há mais pessoas singulares em conta própria, do que pessoas colectivas (mais de 15,568), ao mesmo tempo que há mais unidades económicas em conta própria não registadas, e mais unidades económicas como pessoas colectivas não registadas.

Acrescentou que há pessoas singulares acima do mínimo não tributável que, seguramente, não estão registadas e, por isso, não pagam o imposto (mínimo em ISPC que é equivalente a 36 salários mínimos do mínimo mais elevado, em cada ano fiscal.

Prosseguindo no rol das denúncias, o Presidente da Autoridade Tributária de Moçambique apontou que há aquisições nos estabelecimentos comerciais, sem emissão de facturas, exigidas por lei, para além de que há "rendimentos turbos" ou múltiplos rendimentos, de pessoas singulares, não declarados e não globalizados.

Todos estes cenários e outros não mencionados remetem-nos segundo o presidente da AT a uma profunda reflexão colectiva, sobre a necessidade e estratégia de reversão da situação, visando o alargamento da base tributária, e a recuperação das perdas fiscais, em todas as frentes.

A fonte sublinhou que em todo o país, estão programados para 2010, pelo menos 200 mil novos contribuintes, incluindo 20 mil a registar em sede do ISPC, e várias acções de fiscalização e auditoria, essencialmente de carácter educativo e preventivo.

Promete que serão redobrados esforços de recuperação das perdas fiscais, decorrentes quer da elisão, quer da fraude e da grande evasão fiscal, através do aperfeiçoamento e formação especializada de quadros afectos a fiscalização, auditoria, investigação e inteligência tributária, no combate aos crimes fiscais e aduaneiros, de natureza vária.

Para a nossa fonte, os valores de produtividade fiscal não se limitarão, assim tão-somente ao alargamento da base tributária, por via de registo de novos contribuintes em todo o país.

Recordou que o IV seminário de Execução da Política Fiscal e Aduaneira, que teve lugar recentemente, e pela primeira vez, sob os auspícios destas instalações, com uma activa participação do Ministro das Finanças, adoptou a máxima de "tolerância zero a evasão fiscal, a todos os níveis".